



T.C.
TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN VERGİ KAÇAKÇILIĞI
ÜZERİNDEKİ ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ:
MESLEK MENSUPLARI VE VERGİ İDARESİ ÖZELİNDE TOKAT
İLİ ÖRNEĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Esra FAKİRSEVER

Danışman
Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN

TOKAT - 2023

ETİK SÖZLEŞME

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN danışmanlığında hazırlamış olduğum “Vergi Güvenlik Önlemlerinin Vergi Kaçakçılığı Üzerindeki Etkinliğinin Değerlendirilmesi: Meslek Mensupları ve Vergi İdaresi Özelinde Tokat İli Örneği” adlı Yüksek Lisans tezimin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

28/08/2023

Esra FAKİRSEVER

TEŞEKKÜR

Tez çalışmamın gerçekleştirilmesinde, lisans dönemim dahil olmak üzere yüksek lisans sürecimde de değerli bilgilerini benimle paylaşan, beni destekleyen ve önerilerde bulunan, yardımlarını sakınmayan ve kullandığı her kelimenin hayatıma kattığı önemini asla unutmayacağım saygıdeğer danışman hocam Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN'a sonsuz saygı, sevgi ve teşekkürlerimi sunarım.

Üniversitenin bana kattığı yegane dostluklardan olan, hayatımın her evresinde yanımda olmasını istediğim, bana her alanda desteklerini esirgemeyen, her zaman yanımda olan ve tez sürecinde yaşadığımız zorlukların üstesinden beraber geldiğimiz, çok sevdiğim canım arkadaşım Edanur BÜLBÜL'e ve tez çalışmam süreci boyunca yanımda olarak bana destek veren arkadaşım Ayşenur TOP'a sevgi ve teşekkürlerimi sunarım.

Son olarak beni bu günlere getiren, varlıkları ile bana güç veren, maddi manevi desteklerini esirgemeyen ve sabırla bu süreci sağlıklı atlatmama yardımcı olan destekçim annem Türkan FAKİRSEVER'e, en büyük şansım olan babam Metin FAKİRSEVER'e ve sevgili abim Ali Emre FAKİRSEVER'e sonsuz saygı ve teşekkürlerimi sunarım.

ÖZET

VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN VERGİ KAÇAKÇILIĞI ÜZERİNDEKİ ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ: MESLEK MENSUPLARI VE VERGİ İDARESİ ÖZELİNDE TOKAT İLİ ÖRNEĞİ

Fakirserver, Esra

Yüksek Lisans, Maliye Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Doğan Bozdoğan

Ağustos 2023, xix + 134 sayfa

Devletler mali sistemlerinde, kamu alacaklarını güvence altına almak için bazı önlemlere yer vermektedir. Bu önlemlerin amacı hem kamu alacaklarını güvence altına almak hem de mükelleflerin meşru olmayan yolları kullanarak vergi kaçırmalarını engellemektir. Türk vergi sistemi içerisinde yer alan kanunların karmaşıklığı ve mükerrer birçok maddenin varlığı vergisel boşlukların doğmasına neden olmaktadır. Vergi ahlakı ve bilincinin nispeten düşük olduğu Türkiye’de söz konusu vergisel boşluklar mükellefler tarafından kullanılmakta ve kaçakçılık fiillerine yönelim artmaktadır.

Burada temel olarak sorgulanması gereken husus mevcut güvenlik önlemleri mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri üzerinde etkinliğidir. Bu konu hakkında mükelleflerin görüşlerinden ziyade mevzuata hakim olan gelir uzmanları, gelir uzman yardımcıları, mali müşavirler, mali hizmet uzmanları vb. meslek gruplarında yer alan meslek mensuplarının görüşleri önem arz etmektedir. Dolayısıyla uygulayıcı olarak adlandırılabilen meslek mensuplarının hali hazırdaki vergi güvenlik önlemleri konusundaki görüşleri yol gösterici bir niteliktedir.

Çalışmada Tokat ili özelinde meslek mensuplarına yönelik 46 soruluk bir anket çalışması yapılmıştır. Meslek mensuplarının görüşleri çerçevesinde vergi güvenlik önlemlerinin kaçakçılık suçu özelinde etkinliği ile ilgili bir fikir sahibi olunması hedeflenilmiştir. Elde edilen bulgulardan ortaya çıkan sonuçlar yorumlanarak vergi güvenlik önlemlerinin eksik kaldığı noktalar tespit edilmiş ve birtakım çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi Güvenlik Önlemleri, Vergi Kaçakçılığı, Türk Vergi Sistemi, Vergi Usul Kanunu.



ABSTRACT

EVALUATION OF THE EFFECTIVENESS OF TAX SECURITY MEASURES ON TAX EVASION: THE EXAMPLE OF TOKAT PROVINCE SPECIAL OF PROFESSIONAL MEMBERS AND TAX ADMINISTRATION

Fakirsever, Esra

Master's Thesis, Finans Scientific

Advisor: Doç. Dr. Doğan Bozdoğan

Agust 2023, xix + 134 pages

States include some measures in their financial systems to secure public receivables. The purpose of these measures is both to secure public receivables and to prevent taxpayers from evading taxes by using illegitimate means. The complexity of the laws in the Turkish tax system and the existence of many duplicate items cause tax gaps. In Turkey, where tax morale and awareness is relatively low, these tax gaps are used by taxpayers and the tendency to smuggling acts is increasing.

The main point to be questioned here is the effectiveness of existing security measures on taxpayers' tendency to avoid taxes. Revenue specialists, assistant income specialists, financial advisors, financial service specialists, etc., who dominate the legislation rather than taxpayers' views on this issue. The opinions of the members of the profession in the professional groups are important. Therefore, the opinions of professionals who can be called practitioners on the current tax security measures are instructive.

In the study, a questionnaire with 46 questions was conducted for the professionals in the province of Tokat. Within the framework of the opinions of the members of the profession, it is aimed to have an idea about the effectiveness of tax security measures in terms of smuggling. By interpreting the results obtained from the findings, the points where tax security measures are missing were determined and some solution suggestions were made.

Key Words: Tax Security Measures, Tax Avoidance, Turkish Tax System, Tax Procedure Law.



İÇİNDEKİLER

ETİK SÖZLEŞME.....	i
TEŞEKKÜR.....	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR.....	xviii
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM VERGİ GÜVENLİĞİ KAVRAMI, VERGİ GÜVENLİĞİNİ BELİRLEYEN UNSURLAR	3
1.1. VERGİ GÜVENLİĞİ KAVRAMI	3
1.2. VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI.....	5
1.2.1. Tarhiyat Öncesi Vergi Güvenlik Önlemleri.....	6
1.2.1.1. Yoklama	6
1.2.1.2. İnceleme	7
1.2.1.3. Arama	9
1.2.1.4. Bilgi Toplama.....	10
1.2.2. Tahsilat Aşamasında Vergi Güvenlik Önlemleri	11
1.3. VERGİ GÜVENLİĞİNİ BELİRLEYEN UNSURLAR	12
1.3.1. Vergilerin Yapısına İlişkin Faktörler	12
1.3.1.1. Verginin Konusu	12
1.3.1.2. Vergi Yükümlüsü ve Vergiyi Doğuran Olay	13
1.3.1.3. Verginin Matrahı	14
1.3.2. Vergileme Sürecine İlişkin Faktörler	15
1.3.2.1. Tarh Aşaması.....	15

1.3.2.2.	Tebliğ Aşaması.....	17
1.3.2.3.	Tahakkuk Aşaması	18
1.3.2.4.	Tahsil Aşaması	19
1.4.	VERGİ GÜVENLİĞİNİN GEREKLİLİK NEDENLERİ	20
1.4.1.	Hukuki Nedenler	20
1.4.2.	Ekonomik Nedenler	21
1.4.3.	Sosyal Nedenler	21
2.	BÖLÜM VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU VE CEZASI.....	23
2.1.	VERGİ KAÇAKÇILIĞI KAVRAMI	23
2.2.	VERGİ KAÇAKÇILIĞININ NEDENLERİ.....	23
2.2.1.	Ekonomik Nedenler	24
2.2.2.	Sosyal Nedenler	25
2.2.3.	Hukuki Nedenler	26
2.3.	VERGİ KAÇAKÇILIĞINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER	27
2.3.1.	Gelir Düzeyi ve Vergi Oranları.....	27
2.3.2.	Enflasyonun Etkileri	27
2.3.3.	Vergi İdaresinin Etkinliği.....	28
2.3.4.	Vergi Sisteminin Karmaşıklığı.....	29
2.3.5.	Belge Düzeninin Yerleşmemiş ve Kayıt Dışı Ekonominin Yaygın Olması	30
2.3.6.	Vergi Affı.....	31
2.3.7.	Vergi Bilinci.....	32
2.3.8.	Eğitim ve Kültür Düzeyi	33
2.4.	VERGİ KAÇAKÇILIĞININ ETKİLERİ	33
2.4.1.	Mali Etkileri	33
2.4.2.	İktisadi Etkileri.....	35

2.4.3. Sosyal Etkileri	36
2.5. TÜRKİYE’DE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU VE CEZASI: VUK 359	37
3. BÖLÜM TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VE FARKLI ÜLKELERDE VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ	43
3.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ	43
3.1.1. Osmanlı İmparatorluğu Döneminde Vergi Güvenlik Önlemleri	43
3.1.1.1. Tanzimat Öncesi	43
3.1.1.2. Tanzimat Dönemi ve Sonrası	47
3.1.2. Cumhuriyet Döneminde Vergi Güvenlik Önlemleri	50
3.1.2.1. 1923-1950 Dönemi	50
3.1.2.2. 1950-1960 Dönemi	52
3.1.2.3. 1960-1980 Dönemi	53
3.1.2.4. 1980-2004 Dönemi	55
3.2. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ	55
3.2.1. Fransa	56
3.2.2. Almanya	58
3.2.3. Amerika Birleşik Devletleri	59
4. BÖLÜM VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN VERGİ KAÇAKÇILIĞI ÜZERİNDEKİ ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ: MESLEK MENSUPLARI VE VERGİ İDARESİ ÖZELİNDE TOKAT İLİ ÖRNEĞİ	62
4.1. LİTERATÜR TARAMASI	62
4.2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ	65
4.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE ÖRNEKLEMİN BELİRLENMESİ	65

4.4. ARAŞTIRMANIN MATERYAL VE YÖNTEMİ	65
4.5. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ.....	66
4.6. DEMOGRAFİK DEĞİŞKENLER VE FREKANS DAĞILIMLARI	69
4.7. ARAŞTIRMANIN ANALİZİ VE YORUMLANMASI	71
4.7.1 Sıklık ve Yüzde Dağılımı Analizi	72
4.7.2. Çapraz Tablo Analizi	96
4.7.2.1. Meslek Gruplarına Göre Elde Edilen Çapraz Tablo Analizleri ...	96
SONUÇ VE ÖNERİLER	119
KAYNAKLAR	124
EKLER.....	131
Ek 1: Anket Formu	131

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Cinsiyet Dağılımları	69
Tablo 2: Yaş Dağılımları.....	69
Tablo 3: Eğitim Durumu Dağılımları.....	70
Tablo 4: Meslek Dağılımları	70
Tablo 5: Toplam Çalışma Süresi Dağılımları	71
Tablo 6: Güvenilirlik Test Sonuçları	72
Tablo 7: Vergi Oranlarının Düşürülmesi Vergi Kaçakçılığını Azaltır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	72
Tablo 8: Vergi Kaçakçılığı Üzerinde Vergi Güvenlik Önlemleri Yeterince Etkilidir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	73
Tablo 9: Vergi Oranlarında Meydana Gelen Artışlar Vergi Kaçırmayı Teşvik Etmektedir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	73
Tablo 10: Uzlaşma ve Benzeri Yöntemlerle Cezalarda Uygulanan İndirimler Vergi Kaçırmayı Teşvik Etmektedir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	74
Tablo 11: Vergi Kaçırıldığı İçin Bir Defa Cezalandırılan Mükellefin Tekrar Denetlenmesi Daha Caydırıcı Olacaktır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	74
Tablo 12: Mali Müşavirler veya Muhasebeciler Kimi Zaman Vergi Kaçırma Konusunda Caydırıcı Olmak Yerine Teşvik Edici Olmaktadır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	75
Tablo 13: Vergi Kaçakçılığı, Zorunluluktan Dolayı Başvurulan Bir Yöntemdir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	75
Tablo 14: Vergiyi Kaçırıldığı İçin Cezalandırılan Mükellefin Yeniden Denetlenmesinin Caydırıcılık Etkisi Yüksek Etmektedir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	76
Tablo 15: Vergi İstisnalarının ve Muafiyetlerinin Sayısı Artarsa Daha Az Vergi Kaçırma Yoluna Başvurulur İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	76
Tablo 16: Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenebilmesi İçin Denetim ve Cezaların Daha Ağır Olması Gerekmemektedir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	77
Tablo 17: Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenebilmesi İçin Cezaların Azaltılması Gerekir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	77

Tablo 18: Vergileme Öncesi Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri Yeterli Düzeydedir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	78
Tablo 19: Vergisini Ödemeyenlere Ağır Cezai Yaptırımlar Getirilmesi Vergi Güvenliğini Artırır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	78
Tablo 20: Mükellefin Ödemesi Gereken Vergilerin Doğruluğunu Tespit Etmekte Kullanılan Vergi İncelemeleri Yeterli Düzeydedir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	79
Tablo 21: Belge, Defter ve Kayıtların İncelenmesi Dışında Kayıtlara Yansımamış İşlemlerin Doğruluğunu İspat Etmek Vergi İncelemesi ile Mümkündür İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	79
Tablo 22: Vergi İncelemesi, Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesinde Etkin Rol Oynamaktadır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	80
Tablo 23: Vergi İncelemelerinin Herhangi Bir Vergi Kaçırma Durumunda Caydırıcı Olma Etkisi Mevcuttur İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	80
Tablo 24: Ödenen Vergilerin Net Olarak Nerelerde Kullanıldığının Bilinmesi Vergi Bilincini Artırır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	81
Tablo 25: Yükümlülerin Vergilerini Yasalarda İfade Edilen Biçimde Ödemeleri Vergi Yasalarının Etkin ve Bilinçli Bir Şekilde Uygulanmasını ve Vergide Meydana Gelecek Kaybın Önlenmesini Sağlayacaktır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	81
Tablo 26: Yoklama, Mükelleflerin Vergi Kanunlarına Olan Uyumlarını Önemli Derecede Artırmaktadır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	82
Tablo 27: Yoklama, Vergi İdaresi Dışında Yapılan Faaliyetlerin İncelenmesinde Devlete Ek Gelir Sağlamaktadır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	82
Tablo 28: Vergi Levhalarının Tespitini Sağlamakta ve Malların Faturalı Olup Olmadığını Tespit Etmekte Yoklama Önemli Bir Denetim Yöntemidir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	83
Tablo 29: Bilgi Toplama Yöntemi, Yapılan Denetimlerin Kontrol Altına Alınarak Daha Etkin ve Sağlıklı Bir Yol İzleyebilmesine Olanak Sağlamaktadır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	83

Tablo 30: Vergi Yükümlüsü Belirlenirken Oluşacak En Ufak Hata Vergiyi Doğuran Olayın Yanlış Saptanmasına Sebep Olacaktır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	84
Tablo 31: Vergiyi Doğuran Olayın Eksiksiz ve Doğru Bir Şekilde Tayin Edilmesi Vergi Güvenliğini Yakından İlgilendiren Bir Durumdur İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	84
Tablo 32: Vergiyi Doğuran Olayın Yanlış Saptanması Mükellefleri Vergiden Kaçınma ve Vergi Gelirlerindeki Azalışa Sebebiyet Verecek Diğer Yollara Yöneltecektir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	85
Tablo 33: Matrahın Daraltılması Muafiyet ve İstisnaların Geniş Tutulması Vergi Güvenliğinde Olumsuz Durum Oluşturmaktadır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	85
Tablo 34: Etkin Vergi Matrahı Oluşturmak Yükümlüleri Vergi Kaçakçılığından ve Vergi Kaçınma Yollarına Başvurmaktan Alıkoyacaktır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	86
Tablo 35: Vergi Güvenlik Önlemlerinin Hukuki Niteliklerinin Sağlıklı Bir Şekilde Uygulanabilmesi İçin Vergi Denetimlerinin Tam Zamanında, Gerekli Şekilde ve Güvenilirliğe Zarar Vermeyecek Bir Biçimde Yapılması Gerekmemektedir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	86
Tablo 36: İzaha Davet Kurumu Vergi Güvenlik Önlemlerinin Yaptırım Gücünü Azaltmaktadır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	87
Tablo 37: Vergi Denetimi Yüksek Olursa Vergi Kaçakçılığı Azalır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	87
Tablo 38: Gelirlerin Güvenliğinin Sağlanabilmesinin En Sağlıklı Yöntemi Vergi Denetimidir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	88
Tablo 39: Denetlenme Korkusu Olmasa Birçok Mükellef Sunduğu Mal ve Hizmet Karşılığında Vergi Vermez İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	88
Tablo 40: Vergi Denetiminin Yetersiz Olması Vergi Kaçıranlara Cesaret Vermektedir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	89
Tablo 41: Vergi Verip Verilmediği İlgililerce Yeterince Denetlenmemektedir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	89

Tablo 42: Vergi Borcunun Zamanında ve Eksiksiz Bir Şekilde Ödenebilmesi İçin Vergi Denetimi Uygun Bir Yoldur İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	90
Tablo 43: Vergi Denetimleri, Vergi Kayıp ve Kaçak Risklerinin Yüksek Olduğu Sektör/Alanlara Yönlendirilmelidir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	90
Tablo 44: Vergi Denetim Oranının Artması ile Vergi Gelirlerinde De Artış Meydana Gelecektir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	91
Tablo 45: Vergi Beyanlarının Tam ve Eksiksiz Verilmesinde Denetimin Etkisi Oldukça Yüksek İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	92
Tablo 46: Vergi Denetimleri, Vergiyle İlgili Yükümlülüklerini Yerine Getirenler ile Getirmeyenleri Ayırmakta Etkili Bir Yöntemdir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	92
Tablo 47: Denetim Sayesinde Beyan Edilmemiş veya Eksik Beyan Edilmiş Kazançlar Ortaya Çıkmaktadır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	93
Tablo 48: Denetim Elemanları, Hatalarımızı Gösterip Bizi Uyararak Cezayla Karşılaşmamamız Konusunda Bize Destek Olmaktadır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	93
Tablo 49: Vergi Denetim Elemanları Tarafsız Davranmaktadır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	94
Tablo 50: E-Denetim Vergi Güvenliği Kapsamında Etkili Bir Yöntemdir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	94
Tablo 51: Vergi Mevzuatının Sık Sık Değişmesi ve Mükellefin Getirilen Yeniliklerden Haberdar Olmaması Denetim Açısından Sorun Yaratmaktadır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	95
Tablo 52: Etkin Bir Denetim Oluşturabilmek İçin Gelir Elde Eden Herkesin Elde Ettiği Gelirle Doğru Orantılı Olacak Şekilde ve Vergi Kanunlarında Belirtilen Şekillerde Vergi Ödemesi Gerekmetedir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	95
Tablo 53: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Oranlarının Düşürülmesi Vergi Kaçakçılığını Azaltır” İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	96
Tablo 54: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Oranlarının Düşürülmesi Vergi Kaçakçılığını Azaltır” İfadesinin Ki-Kare Testi Sonuçları.....	98

Tablo 55: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Oranlarının Düşürülmesi Vergi Kaçakçılığını Azaltır” İfadesinin Korelasyon Katsayısı Testi Sonuçları	98
Tablo 56: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kaçakçılığı Üzerinde Vergi Güvenlik Önlemleri Yeterince Etkilidir” İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	99
Tablo 57: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kaçakçılığı Üzerinde Vergi Güvenlik Önlemleri Yeterince Etkilidir” İfadesinin Ki-Kare Testi Sonuçları	100
Tablo 58: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kaçakçılığı Üzerinde Vergi Güvenlik Önlemleri Yeterince Etkilidir” İfadesinin Korelasyon Katsayısı Testi Sonuçları	100
Tablo 59: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kaçırıldığı İçin Bir Defa Cezalandırılan Mükellefin Tekrar Denetlenmesi Daha Caydırıcı Olacaktır” İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	101
Tablo 60: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kaçırıldığı İçin Bir Defa Cezalandırılan Mükellefin Tekrar Denetlenmesi Daha Caydırıcı Olacaktır” İfadesinin Ki-Kare Testi Sonuçları	102
Tablo 61: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kaçırıldığı İçin Bir Defa Cezalandırılan Mükellefin Tekrar Denetlenmesi Daha Caydırıcı Olacaktır” İfadesinin Korelasyon Katsayısı Testi Sonuçları	103
Tablo 62: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kaçakçılığı Zorunluluktan Dolayı Başvurulan Bir Yöntemdir” İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	103
Tablo 63: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kaçakçılığı Zorunluluktan Dolayı Başvurulan Bir Yöntemdir” İfadesinin Ki-Kare Testi Sonuçları.....	105
Tablo 64: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kaçakçılığı Zorunluluktan Dolayı Başvurulan Bir Yöntemdir” İfadesinin Korelasyon Katsayısı Testi Sonuçları	105
Tablo 65: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenebilmesi İçin cezaların azaltılması gerekmektedir” İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	106
Tablo 66: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenebilmesi İçin cezaların azaltılması gerekmektedir” İfadesinin Ki-Kare Testi Sonuçları	107

Tablo 67: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenebilmesi İçin cezaların azaltılması gerekmektedir” İfadesinin Korelasyon Katsayısı Testi Sonuçları	108
Tablo 68: Meslek Gruplarına Göre “Vergisini Ödemeyenlere Ağır Cezai Yaptırımlar Getirilmesi Vergi Güvenliğini Artırır” İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	108
Tablo 69: Meslek Gruplarına Göre “Vergisini Ödemeyenlere Ağır Cezai Yaptırımlar Getirilmesi Vergi Güvenliğini Artırır” İfadesinin Ki-Kare Testi Sonuçları	110
Tablo 70: Meslek Gruplarına Göre “Vergisini Ödemeyenlere Ağır Cezai Yaptırımlar Getirilmesi Vergi Güvenliğini Artırır” İfadesinin Korelasyon Katsayısı Testi Sonuçları	110
Tablo 71: Meslek Gruplarına Göre “Denetlenme Korkusu Olmasa Birçok Mükellef Sunduğu Mal ve Hizmet Karşılığında Vergi Vermez” İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	111
Tablo 72: Meslek Gruplarına Göre “Denetlenme Korkusu Olmasa Birçok Mükellef Sunduğu Mal ve Hizmet Karşılığında Vergi Vermez” İfadesinin Ki-Kare Testi Sonuçları	112
Tablo 73: Meslek Gruplarına Göre “Denetlenme Korkusu Olmasa Birçok Mükellef Sunduğu Mal ve Hizmet Karşılığında Vergi Vermez” İfadesinin Korelasyon Katsayısı Testi Sonuçları	113
Tablo 74: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Denetiminin Yetersiz Olması Vergi Kaçıranlara Cesaret Vermektedir” İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı	113
Tablo 75: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Denetiminin Yetersiz Olması Vergi Kaçıranlara Cesaret Vermektedir” İfadesinin Ki-Kare Testi Sonuçları	115
Tablo 76: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Denetiminin Yetersiz Olması Vergi Kaçıranlara Cesaret Vermektedir” İfadesinin Korelasyon Katsayısı Testi Sonuçları ..	115
Tablo 77: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Denetimleri, Vergi Kayıp ve Kaçak Risklerinin Yüksek Olduğu Sektör/Alanlara Yönlendirilmelidir” İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı.....	116

Tablo 78: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Denetimleri, Vergi Kayıp ve Kaçak Risklerinin Yüksek Olduğu Sektör/Alanlara Yönlendirilmelidir” İfadesinin Ki-Kare Testi Sonuçları	117
--	-----

Tablo 79: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Denetimleri, Vergi Kayıp ve Kaçak Risklerinin Yüksek Olduğu Sektör/Alanlara Yönlendirilmelidir” İfadesinin Korelasyon Katsayısı Testi Sonuçları	117
---	-----



KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
akt.	Aktaran
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
md.	Madde
s.	Sayfa
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Vergi gelirleri, devletin varlığını sürdürebilmesi, kamu harcamalarını finanse etmek ve kamu hizmetlerini sağlamak amacıyla kullanılmaktadır. Sağlık, eğitim, altyapı projeleri, güvenlik ve sosyal hizmetler gibi birçok kamu hizmeti vergi gelirleriyle desteklenmektedir. Vergi politikaları, ekonomik büyümeyi teşvik etmek, sosyal adaleti sağlamak ve kamu refahını artırmak gibi stratejik amaçlarla şekillendirilmektedir. Ancak, vergi politikaları toplumda çeşitli tartışmalara da yol açabilmektedir. Söz konusu vergi politikaları uygulanırken vergi yükümlülüklerinin adil bir şekilde dağıtılmasına, ekonomik etkinliğe ve vergi kaçakçılığının önlenmesi gibi konulara dikkat edilmelidir.

Vergi güvenlik önlemleri, bir ülkenin mali sistemini ve ekonomik dengesini korumak amacıyla uygulanan önemli adımlardır. Bu önlemler, vergi kaçakçılığının ve dolandırıcılığının önüne geçmeyi hedeflemektedir. Vergi güvenlik önlemleri, toplumun vergi uyumunu artırır, adil bir rekabet ortamı oluşturur, ekonomik büyümeyi destekler, kamu maliyesini güçlendirir ve uluslararası itibarı yükseltir. Bu nedenle, etkin ve sürdürülebilir bir vergi sisteminin temel bileşenlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Aynı zamanda hem vergi otoritelerinin hem de dürüst mükelleflerin çıkarları için oldukça önem arz etmektedir. Vergi kaçakçılığı ve hileli işlemler, dürüst mükelleflerle haksız rekabet yaratmaktadır. Vergi güvenlik önlemleri bir yandan söz konusu haksız rekabetin önüne geçmeyi sağlarken diğer yandan kamu gelirlerini güvence altına almaktadır.

Türkiye’de vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyinin yüksek olması, mükerrer pek çok maddeyle vergisel düzenlemelere yer verilmesi mükelleflerin peçeleme diğer bir ifadeyle kanunların etrafını dolanma eğilimlerini artırmaktadır. Bu noktada vergi kaçırma eğilimi yüksek bir mükellef gurubunun varlığından söz etmek mümkündür. Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçları ve bunlara yönelik cezalar belirtilmiştir. Bu cezaların yeterliliği her dönem tartışma konusu olmuştur. Cezalar artırılarak vergi gelirlerini artırmak mı gerekir yoksa azaltılarak vergi uyumunun sağlanması ile mi gelirler artırılmalıdır? Bu sorunun cevabını verebilmek için temelde uygulanan vergi güvenlik önlemlerinin irdelenmesi ve vergi kaçakçılığı suçuna etkilerinin değerlendirilmesi gerekir.

Bu çerçevede çalışmanın ilk bölümünde vergi güvenlik önlemlerinin genel yapısı incelenerek, güvenlik önlemlerinin çeşitleri, belirleyici unsurları ve nedenleri üzerinde durulmuştur. Çalışmada incelenen tüm vergi güvenlik önlemleri, vergi uyumunu artırmak

ve vergi kayıplarını azaltmak için birlikte çalışmaktadır. Adil ve etkin bir vergi sistemi, devletlerin finansal istikrarını sağlamak ve kamu hizmetlerini sürdürmesi için temel bir unsur olarak yer almaktadır. Fakat bu güvenlik önlemleri vergi kaçakçılığı konusunda yetersiz kalabilmektedir. Bu sebeple vergi kaçakçılığı ve hileleri önlemek ve mükelleflerin vergi yükümlülüklerini düzgün bir şekilde yerine getirmelerini sağlamak amacıyla doğru ve eksiksiz bir şekilde uygulanması gereken tedbirler bu bölümde incelenmeye çalışılacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümde vergi kaçakçılığı ve suçu ele alınmıştır. Vergi kaçakçılığını etkileyen faktörler, nedenleri, vergi kaçakçılığı suçu ve VUK 359. madde temel hatlarıyla incelenmektedir. Çalışmanın devamında yer alan üçüncü bölümde ise vergi güvenlik önlemlerinin Türkiye’de ve seçilmiş dünya ülkelerinde uygulanma biçimi incelenecektir.

Çalışmanın son bölümünde ise vergi güvenlik önlemlerinin vergi kaçakçılığı üzerindeki etkinliği Tokat ili özelinde yapılan ve 46 sorudan oluşan anket çalışması ile incelenmiştir. Anket çalışması, Tokat merkez ve ilçelerinde yer alan serbest muhasebeci mali müşavirler ile defterdarlık çalışanlarına uygulanmıştır. Toplamda 334 kişiye ulaşılan anket çalışmasında elde edilen veriler IBM SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) Statistick 22 programı ile analiz edilerek yorumlanmaya çalışılacaktır.

1. BÖLÜM

VERGİ GÜVENLİĞİ KAVRAMI, VERGİ GÜVENLİĞİNİ BELİRLEYEN UNSURLAR

1.1. VERGİ GÜVENLİĞİ KAVRAMI

Vergi güvenlik önlemleri vergi ve güvenlik kavramlarının bütününden oluşmaktadır. Vergi, kamu harcamalarının finansmanı için cebri ve karşılıksız olan işlemlerden alınan maddi tutarlar anlamını taşıırken güvenlik ise kişi, kurum ya da kuruluşların içeriden veya dışarıdan gelebilecek taciz, tehdit, yangın, sabotaj gibi olaylara karşı alınacak tedbirler zinciri olarak tanımlanmaktadır (Sayan, 2019, s. 4).

Literatürde vergi güvenlik önlemleri ile ilgili çeşitli tanımlamalar yer almaktadır. Sayan (2019)'a göre vergi güvenliği, vergilerin getiriliş amacıyla uyumlu olarak, bu amacın hem düzenli hem de en yüksek getirinin oluşacağı şekilde uygulanmasını sağlayacak tedbirlerin tümünü ifade etmektedir. Vergi güvenlik önlemleri, mükelleflerin vergi kanunlarında belirtilmiş olan düzenlemelere aykırı davranışta bulunmasının önüne geçilmesine ve vergilerin eksiksiz tam bir şekilde beyan edilmesini sağlamaya yönelik uygulamalardır (Sayan, 2019, s. 4). Söz konusu bu uygulamalar vergi güvenliği hasar görmeden önce devreye girerek aykırı davranışların vergi güvenliğini zedelemeksizin giderilmesini sağlamaktadır (Solak, 2004, s. 8).

“Vergi güvenliği, vergilerin, konuluşundaki amaca uygun olarak, en yüksek verimi elde edebilecek şekilde uygulanmalarını sağlayan önlemlerin tümünü ifade eder” (Yeniçeri, 2005, s. 21). Vergi güvenliği kavramını, dar ve geniş çerçevede tanımlamak da mümkündür. Öncel (2001)'e göre dar anlamda vergi güvenliği; vergi gelirlerinin yasalarında öngörülmüş olan en uygun hasılatı oluşturması ve hasılatın kanunlarla belirlenmiş sınırların altına inmemesini sağlayacak hususları da içermektedir. Dar anlamda vergi güvenliği kavramının aksine geniş anlamda vergi güvenliği kavramının konusuna hem vergi yönetimi maliyetleri hem de hasılat dâhil edilerek değerlendirilmektedir. Vergi hasılatı, vergilendirme kapasitesini aşmayarak ve yasalar dâhilinde öngörülen hasılatla yaklaştırılmasıyla söz konusu olan güvenliğin en uygun seviyeye ulaşacağını gözlemlemektedir. Bu kavrama vergi hasılatının belirlenen sınırların altına inmemesini sağlamakta de dâhil edilmektedir (Öncel S. Y., 2001, s. 39).

Vergi güvenliği kavramının başka bir boyutu da vergi idaresi maliyetleridir. İdari maliyetlere vergi yönetiminin vergiyi toplamak için kullanmış oldukları giderler ve vergi mükelleflerinin vergilerini ödeyebilmeleri için defter, muhasebe ve belge gibi sorumluluklarını yerine getirmek için kullandıkları harcamalar eklenebilir (Yaman, 2019, s. 6).

Yapılan tanımlar göz önüne alındığında vergi güvenliği kavramı, bir ülkenin çıkarmış olduğu yasalar çerçevesinde bu vergilerin konuluş amacına uygun olarak adaletli ve eşit bir biçimde uygulanabilen, vergileme tabanının tüm ekonomik faaliyetleri içinde barındırdığı ayrıca maliyet ve hâsıla açısın etkinliği sağlayan önlemlerin tümü olarak açıklanabilmektedir (Yaman, 2019, s. 6).

Bu tanımlardan hareketle vergi güvenliği; bir ülkede mevcut olan mali kanunlar çerçevesinde gerçekleşmiş veya gerçekleşmesi beklenen vergi alacağının hazineye vadesinde aktarılmasını sağlayacak koşulların sağlanmasıdır (Yeniçeri, 2005, s. 23). Koşulların sağlanabilmesi için ilk olarak doğru yollardan yapılmış bir tarhiyat süreci gerçekleşmesi gerekmektedir. Ayrıca tahakkuku gerçekleşmiş olan vergilerin tahsilatının da vadesinde yapılabilmesi için önlemlerin alınması elzemdir.

Türk Vergi Sistemi'nde benimsenen bir ilke olan modern vergiciliğin esası, matrahın ve ödenecek verginin yükümlü tarafından beyan edilmesine dayanmaktadır (Yaman, 2019, s. 6). Benimsenen bu ilkenin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi yükümlülerin beyanlarındaki gerçekliği yansıtıp yansıtmadıklarında yapılan denetime bağlı olacaktır. Denetimi yapılan beyanlar ülkemizde düşük düzeyde batı ülkelerinde ise bu oran çok yüksek düzeydedir. Zira bu ülkelerde denetime büyük önem verilmektedir.

Vergi güvenliğinin oluşturulabilmesi için tahakkuk ettirilmemiş olan veya tahakkuk ettirildiği halde hazineye geçmemiş vergilerin sebeplerinin belirlenerek buna yönelik önlem alınması gerekmektedir. Bu durumda alınacak önlemlere hangi aşamada daha çok ihtiyaç olduğu kontrol edilerek gerek duyulan önlemlerin söz konusu aşamada alınması sağlanmalıdır. *“Bu nedenle vergi güvenlik önlemlerini sınıflandırmaya tabi tutarak her aşamada alınması gereken önlemlerinin tespiti yapılmış ve bu sınıflandırmalar yapılırken ise dar anlamda vergi güvenliği tanımı esas alınmıştır”* (Şanver, 2013, s. 8).

Vergilemenin mali ve mali olmayan amaçları bulunmaktadır. Vergilemenin mali olmayan amaçları, konjonktür politikasına yönelik amaçlar, gelir ve kaynak dağılımına

yönelik amaçlar, büyüme politikasına yönelik amaçlar vb. şeklinde sıralanabilmektedir. Vergilemenin mali amaçları ise en uygun vergi hasılatı sağlayabilmek ve kamu harcamalarındaki finansmanlardır. Bu amaçların verimli bir hale getirilebilmesi için vergi gelirlerinin en üst seviyede kontrol altında olması gerekmektedir.

Gelirlerin güvenliğinin sağlanabilmesinin en sağlıklı yöntemi şüphesiz ki vergi denetimidir. Tabi denetimden kasıt beyannamelerin tek tek elle kontrol edilmesi değildir. İyi çalışan bir otomasyon sistemi ile söz konusu denetimler gerçekleştirilmelidir. Bir diğer yöntem göz önüne alındığında mükelleflerin vergi kanunlarında belirtilen şekilde ödemeleri gereken vergilerini eksiksiz ve zamanında ödemeleri gerekmektedir (Sayan, 2019, s. 4). Yükümlülerin vergilerini yasalarda ifade edilen biçimde ödemeleri, vergi yasalarının etkin bir biçimde uygulanıp vergide meydana gelecek kaybın önlenmesini de sağlayacaktır. Bu durum akıllara beyanların kontrol edilmesine gerek kalmayıp yükümlülerin kendi vicdanları doğrultusunda yasalara aykırı davranmadan beyanlarını yapılabileceğini getirmektedir. Bu duruma örnek olarak 18. yüzyılda gelir vergisinin ilk kez uygulandığı İngiltere’de yükümlü olanların kendi iradeleri doğrultusunda dürüst davranacakları varsayıldığından beyanların doğruluğunu araştırmaya gerek olmadığı sonucuna ulaşılmıştır (Sayan, 2019, s. 5). Fakat bir süre sonra durumun da düşünüldüğü gibi olmadığı anlaşıldığından vergi güvenliğini sağlamak amacıyla farklı kontrol yöntemleri geliştirilmiştir. Vergi güvenliğini sağlayabilmek amacıyla geliştirilen yöntemler; bilgi toplama, sorumluluk uygulaması, ceza uygulamaları, stopaj, vergilerin açıklanması, belge düzeninin iyi işletilmesi gibi genel güvenlik önlemleri ile gerçek gelire ulaşmayı sağlayıcı; gelir bildirim, servet beyanı, asgari vergi, ortalama kar haddi, hayat standardı esas, emsal kira bedeli gibi otokontrol yöntemleri de denilen özel güvenlik önlemleridir (Yeniçeri, 2005, s. 21). Fakat günümüzde bu güvenlik önlemlerinden bazıları vergi sisteminden de kaldırılmıştır.

1.2. VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Tarhiyat öncesi ve tahsilat aşaması olmak üzere iki şekilde vergi güvenlik önlemleri sınıflandırması yapılmaktadır. İlk olarak tarhiyat öncesi vergi güvenlik önlemleri kendi içinde maddelere ayrılarak açıklanacaktır daha sonra tahsilat aşamasındaki vergi güvenlik önlemlerinden bahsedilecektir.

1.2.1. Tarhiyat Öncesi Vergi Güvenlik Önlemleri

Genel anlamda denetim, işlemlerin yasal, bilimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak amacı ile uygulama sırasında, öncesinde veya sonrasında yapılan incelemelerdir (Timur, 1998, s. 2). Bir işlemde denetimin söz konusu olabilmesi için bu işlemin kurallara uygun olarak yapıldığına yönelik bir araştırma yapılması gerekmektedir. Bu araştırma uygulamadan önce ve uygulama sırasında yapılabileceği gibi işlem tamamlandıktan sonra da yapılabilmektedir. *“Vergi denetimi ise, ödenmesi gereken vergi borcunun zamanında ve eksiksiz olarak ödettirilmesini sağlamak amacıyla vergi idaresinin yetkili elemanlarınca yükümlülerin vergi yasalarından doğan ödevlerini yapıp yapmadıklarının araştırılmasıdır”* (Pehlivan, 2021, s. 2). Vergi denetimi, vergi gelirlerini artırmanın en önemli yollarından biri olup, vergi kayıplarını azaltmanın en etkili yöntemidir. Vergi incelemesi açısından vergi denetimi, 213 sayılı VUK’un 2365 sayılı yasasının 22. maddesi ile değişen 134. maddesine göre; *“Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır”*.

Tarhiyat öncesi vergi güvenlik önlemleri iki şekilde sıralanmaktadır. Bunlar, genel vergi güvenlik önlemleri ve özel vergi güvenlik önlemleridir. Vergiler genellikle mükellefin beyanı üzerine tarh edilmekte ve bundan dolayı da vergi tahsilatının eksiksiz ve zamanında gerçekleşebilmesi için mükelleflerin çeşitli yollarla denetlenmesi gerekmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2018, s. 155). Vergi mükelleflerinin denetlenebilmesi için uygulanan yöntemler; yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplamadır. Çalışmanın bu bölümünde genel vergi güvenlik önlemleri ayrıntıları ile ele alınacaktır.

1.2.1.1. Yoklama

Mükellefler bazen vergilendirmeye ilgili olan durumları vergi dairesine bildirmek yerine kaçak yollardan faaliyette bulunma yolunu tercih edebilirler. Yaşanan bu gibi durumlarda ise yoklama ile re’sen tespit yapılmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2018, s. 155). VUK’un 127. maddesine göre *“yoklamada maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.”*

Mükellefler işe başlamalarını, iş yeri değişikliklerini, işyeri şube açılışlarını, iş terklerini, işçi çalıştırmaları vb. gibi hususları yani vergilendirmeyi etkileyebilecek maddi olayları, kendilerine yüklenen ödevleri bir bildiriyle vergi dairesine haber vermelilerdir (Tosuner ve Arıkan, 2018, s. 155). Vergi dairesi ise belirtilen yere giderek bu bilginin doğruluğunu anlayabilmek adına araştırma yaparak tespit etmektedirler ve söz konusu bu

tespit yoklama olarak adlandırılır. Yoklama ile amaç mükelleflerin yıl içerisinde vergi kanunlarına olan uyumlarının artırılmasıdır (Öner, 2020, s. 99). Aynı zamanda yoklama ile yapılan araştırma sonrasında vergi idaresinin bilgisi dışında yapılmış olan faaliyetleri de ortaya çıkararak devlete ek gelir sağlanmaktadır (Altıntaş, 2019, s. 39). Yoklama, esas itibarıyla mükelleflerin bağlı olduğu vergi dairelerince gerçekleştirilmektedir. *“Vergi daireleri bu faaliyeti kendi yetki alanları içinde vergiyi doğuran olayların oluşması esnasında yıl boyunca devamlı olarak yürütürler”* (Öner, 2020, s. 99).

Yoklama, vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işiyle görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olan kişiler ve gelir uzmanları tarafından yapılmaktadır. Yoklama yapmakla yetkili olanlar (Altıntaş, 2019, s. 34-35);

- “Günlük hasılatların tespitini yapmak,
- Ödeme kaydedici cihazların kullanıp kullanmadıklarını tespit etmekle birlikte kullanılıyorsa eğer usulüne uygun kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek,
- Vergi levhalarının tespitini yapmak,
- Malların faturalı olup olmadığını tespit etmek,
- Belge düzenine uyulup uyulmadığını ve belge bulundurmayan taşıtları trafikten alıkoymak gibi konularda işlem yapma yetkisine sahiptirler”.

Yoklama her zaman yapılabilirdiği gibi mükellefe haber verme zorunluluğu olmadan da yapılabilir. *“Yoklama yetkilileri yoklamaya giderken yetkili olduklarına dair resmi bir belgeyi yanında bulundurmak zorunda ve bu belge kendilerinden istenmese bile yoklama yapılan kimselere ibraz etmek mecburiyetindedir”* (Altıntaş, 2019, s. 35).

1.2.1.2. İnceleme

Vergi incelemesi, vergi denetim yollarının en etkili ve en kapsamlı olan uygulamasıdır. Vergi incelemesinin amacı mükelleflerin ödemekle yükümlü oldukları vergilerin doğruluğunun araştırılması ve tespit edilmesidir. Hesap, defter, belge ve kayıtlar ile mükellefin ödediği verginin doğruluğu kontrol edilerek elde edilen bilgilerin yasalara uygun olup olmadığının belirlenmesi ve doğruluğunun sağlanması için vergi incelemesi yapılmaktadır (Altıntaş, 2019, s. 46).

“VUK’un 134. maddesine göre; Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir” şeklinde açıklanmaktadır” (VUK. md. 134).

VUK’da vergi incelemesinin belge, defter ve kayıtların incelenmesi ile sınırlı olmadığı, araştırılması gereken işlemlerin kayıtlara yansımamış yani gerçek dışı yönünün araştırılabileceği gibi gerçekte ödenmesi gereken verginin bu araştırma yoluyla doğruluğunun ispat edilmesinin de mümkün olacağı belirtilmektedir.

Beyana dayanan bir vergi denetimi sürecinin sağlıklı bir şekilde ilerleyebilmesinin şartlarından biri, vergi incelemelerinin yaygın olması ve etkin rol oynamasıdır. Çünkü vergi incelemesinin, araştırmanın yanı sıra vergi kayıp ve kaçığının önleme işlevi vardır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021, s. 170). Vergi incelemesi, mükelleflerin vergi kaçırması durumunda ceza alacağını bilmelerini sağlayan bir denetim yoludur. Bu durumda vergi incelemesinin herhangi bir vergi kaçırma durumunda caydırıcı olma, kayıt dışılığı önleme ve ekonomik istikrara katkı sağlama gibi fonksiyonları da vardır.

Vergi incelemesinin ne zaman olacağına dair mükellefe bilgi verilmesi zorunlu olmamakla birlikte, incelemenin mesai saatleri içerisinde yapılması esastır. İnceleme, henüz bir sonuca ulaşmamış ve beyannamesi verilmemiş yani vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olduğu dönem itibarıyla (tarh zaman aşımı süresi sonuna kadar) 5 yıl sonuna kadar her zaman yapılabilir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021, s. 171). Gerekli olan tüm bilgilerin bu süre zarfı içerisinde istenmesi gerekmektedir aksi takdirde bu süre geçtikten sonra inceleme yapılsa dahi tarh söz konusu olmayacaktır. Geçmişe yönelik yapılan vergi incelemelerinde ise mükellefe ağır cezalar verilirse incelemenin amacının dışına çıkacaktır. Bu durumda mükellefe ceza kesmek maksadıyla inceleme yapılmış olacaktır. Ancak geçmişe yönelik incelemeden ziyade içinde bulunan dönemin vergi incelemesi yapıldığı takdirde denetimin amacına uygun olduğu düşüncesi hâkim olacak ve incelemenin de etkisi artacaktır.

Vergi incelemesi sadece kanunda inceleme yapma yetkisinin verildiği bazı memurlar tarafından yapılabilmektedir. Bunlar; vergi başmüfettişleri, vergi müfettişleri ve yardımcılarıdır. *“Aynı zamanda Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB’in) tüm teşkilatlarında görevli müdürler herhangi bir görevlendirmeye gerek kalmaksızın her şart altında vergi incelemesi yapma yetkisine de sahiptirler”* (Altıntaş, 2019, s. 47). Vergi incelemesi yapmakla görevlendirilen yetkililerin ilk olarak yanlarında memuriyet sıfatına ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi kimliklerini ilgilere göstermeleri devamında ise resmî belgeyi yanlarında bulundurarak inceleme öncesinde vergi incelemesi yapılacak olan kişiye ibraz etmek zorundadırlar.

1.2.1.3. Arama

Arama VUK'un 142. maddesine göre, *“ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.”* Arama, genellikle ihbar üzerine yapılmaktadır ve sulh ceza hâkimliğinin arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcının bunu istemesiyle ve istenilen yerde yapılmasına karar vermesiyle gerçekleştirilir (Altıntaş, 2019, s. 52). Mükellefler araştırılması gereken suç delillerini gizleyerek bu konuda araştırma yapan yetkiliye veya idareye vermiyor ise olağan yollardan bu bilgilerin edinilmesi de mümkün olmayacaktır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021, s. 174). Bu nedenle sonra idare bu mükellefin rızasını almadan kendiliğinden harekete geçerek gerekli belgeleri elde edebilir. Ancak bu yöntem istisnai bir durum oluşturmaktadır. Burada önemli olan mükellefin temel hak ve özgürlüklerini ihlal etmeden ve kanunla belirlenmiş olan çizginin dışına çıkmadan gerekli işlemlerin yapılmasıdır. Aramanın mükellefi zor durumda bırakmadan, ev veya iş yerine herhangi bir zorlamayla girilmeden, arama yapılacak kişinin itibarını ve ticari unvanını zedelemekten yapılması esastır. Arama yapmaya yetkili kişiler VUK'ta belirtilmemiştir. Arama, mali suçlarla mücadele eden kolluk görevlileriyle birlikte vergi incelemesi yapmakla görevlendirilmiş olan denetim elemanları vasıtasıyla gerçekleştirilir (Ömercioğlu, 2016, s. 2284).

Arama yapılabilmesi için bazı şartlar gereklidir. Bunlar (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021, s. 175);

“Gelen ihbarlarda mükellefin vergi kaçakçılığı yaptığına dair bilginin delillerle desteklenmiş olması veya vergi incelemesi esnasında mükellefin vergi kaçakçılığı yaptığı hakkında yeterli delile ulaşılmış olması,
Vergi incelemesi yapmakla yetkili olan şahısların bir yazı ile arama kararı vermekle hükümlü sulh ceza hâkimliğinden bunu istemesi,
Sulh ceza hâkimliğinin istenilen yerlerde veya kişilerin gözetiminde arama yapılmasına karar vermesidir”.

Arama esnasında bulunan ve incelenmesi gerek görülen defter ve belgeler, açıkça belirtilecek bir tutanakla tespit edilerek mükelleften alınır. Vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel evraklar makbuz karşılığı mükellefe verilir (Tosuner ve Arıkan, 2019, s. 171).

Arama sonucunda delil içeren defter ve belgeler üzerindeki incelemelerin en geç üç ay içerisinde bitirilerek bir tutanakla sahibine geri verilmesi gerekmektedir. İncelemenin üç aydan daha uzun süreceği durumlarda ise sulh hâkiminin vereceği kararla

bu süre uzatılabilir. Arama sonucunda delil olarak muhafaza altına alınan belgelerin belirtilen süre içerisinde defter kaydının yapılamaması halinde idare ve mükellef arasında her iki tarafa da uygun olacak bir süre belirlenir ve bu süre bir aydan az olmamaktadır. (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021, s. 175).

1.2.1.4. Bilgi Toplama

Vergi denetim yöntemlerinden bir diğeri de bilgi toplama. Bilgi toplama yöntemi son zamanlarda çok yaygın olarak kullanılmaya başlanan vergi güvenlik önlemi haline gelmiştir. İlk başlarda dolaysız vergilerde kullanılan bir yöntemken zamanla dolaylı vergilerde de kullanılmaya başlanmıştır (Şanver, 2013, s. 81).

Vergi dairesi, vergi incelemeleriyle birlikte vergi tahakkuk ve tahsilatının yapıldığı aşamalarda herhangi bir aksaklığa sebebiyet vermemek adına bu sürecin zamanında ve eksiksiz bir şekilde ilerleyebilmesini sağlayabilir. Bu durumda ise kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerden bilgi alınır, alınan bilgiler ile bir arşiv oluşturularak gerektiği zaman kullanılabilmesi için bir depolama yöntemine başvurulabilir (Tosuner ve Arıkan, 2018, s. 171).

“VUK’a göre “Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.” Sözlü olarak istenilen bilgiler verilmediği takdirde bilgiler yazılı olarak verilebilir fakat bunun için belirli bir süre verilmektedir. Aynı zamanda istenilen bilgiler alınmak üzere kişiler vergi dairesine zorla getirilemezler. Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar” (VUK. md. 148).

“Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı ülkelerdeki Türk konsolosları ve konsolosluk görevini yapanlar, mahalle ve köy muhtarları, banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler, her ay muttali oldukları ölüm vakaları ile intikalleri ertesi ayın 15 inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.” (VUK. md. 150).

Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak (VUK. md. 151); Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyeti saklıdır.

Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ine mütaallik bilgiler istenemez.

Avukatlar ve dava vekillerinin ilgilendikleri mükelleflerinin isimleri ve vekâlet ücretleri dışında elde ettikleri bilgiler istenemez.

Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu’nun 88. maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekalet ücretlerine ve giderlerine ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir”.

Vergilemeye yönelik bilgilerin düzenli bir şekilde toplanması vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi açısından büyük önem arz etmektedir. Bilgi toplama yöntemi

yapılan denetimlerde bilgi sistemlerinin genişletilerek daha etkin ve sağlıklı bir yol izlenebilmesine olanak sağlamaktadır (Karakoç, 2007; akt. Altıntaş, 2019, s. 54-55).

1.2.2. Tahsilat Aşamasında Vergi Güvenlik Önlemleri

“Tahsilat aşamasında yer alan vergi güvenlik önlemleri aslında 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) kapsamında kamu alacaklarını güvence altına alan önlemler şeklinde yer almaktadır” (Tekin ve Avşar, 2020, s. 35). Tarhiyat işlemi gerçekleşmiş, tahsilat aşamasına gelmiş olan verginin tahsilatının gerçekleşmesini sağlayan, vergi yasaları ve diğer yasalarda düzenlenmiş olan vergi güvenlik önlemleri yer almaktadır. Bu güvenlik önlemlerini ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, teminat uygulaması, rüçhan hakkı, sorumluluk uygulaması, yurtdışına çıkma yasağı, vergi alacağının uluslararası alanda izlenmesi ve tahsili şeklinde sıralamak mümkündür (Yeniçeri, 2005, s. 26). Bu kavramlardan bazıları şu şekilde ifade edilmektedir. İlk olarak haciz, doğrudan alacağın ödenmesine ilişkin başlatılan bir icra takip işlemidir. *“İhtiyati haciz ise borçların ödenmesine hizmet eden, dolaylı ve yardımcı nitelikler taşıyan bir kurumdur”* (Karadağ, 2012, s. 241). Haciz ve ihtiyati haczi birbirinden ayıran en temel özellik budur. Bununla birlikte ihtiyati haciz icra takibini kendi bünyesi içerisinde değil de bu amaca ulaşılmasına hizmet eden bir basamak olarak karşımıza çıkartmaktadır (Karadağ, 2012, s. 241). İhtiyati tahakkuk, belirli bir amaç doğrultusunda ya da kendiliğinden gerçekleşen bir işlev olmayıp idarenin kendince yaptığı bir işlemidir. Bu işlem idare tarafından kesin olarak yürütülmesi zorunlu ve yüküm gerektiren bir işlem de değildir. Fakat *“İhtiyati tahakkukta alınan kararlar ve önlemler doğrudan doğruya kamu alacağına yöneliktir”* (İli, 2013, s. 40). Bu uygulama sonucunda kesin bir borç açığa çıkmamakla birlikte uygulamanın işlenebilirliği ve etkin bir sonuç elde edilebilmesi ihtiyati haciz ile mümkün olmaktadır. Rüçhan hakkı, Türk Ticaret Kanunu’nun 461/1 maddesine göre *“Her pay sahibi, yeni çıkarılan payları, mevcut paylarının sermayeye oranına göre, alma hakkını haizdir”*. Anonim şirketlerde esas sermayenin artırılması durumunda halihazırdaki pay sahiplerinin, esas sermayedeki payları ile orantılı şekilde yeni payları alma konusunda öncelik hakkına sahip olması rüçhan hakkını oluşturmaktadır (Dindar, 2022, s. 4). Vergi tahsilatının güvence altına alınmasında ilk başvuru olan teminat uygulaması, kamu gücüne dayanan bir alacak hakkının var olmasından dolayı alacağın tehlikeye düşmesi söz konusu olduğunda bu alacağın tarh ve tahakkuku beklenmeksizin borçludan teminat istenme durumudur

(Soner, 2012, s. 51). Sorumluluk uygulaması ise alacaklı bir kimsenin borçlunun mal varlığına yönelerek ve bu malvarlığı üzerinden el koyabilme iktidarına sahip olabilmesini ifade etmektedir (Tutulmaz, 2004, s. 2).

1.3. VERGİ GÜVENLİĞİNİ BELİRLEYEN UNSURLAR

Bir vergi sisteminde vergi güvenliğini oluşturulmaya yönelik pek çok faktör bulunmaktadır. Bu faktörlerin temelinde, vergilerin sağlıklı bir şekilde elde edilebilmesi için gereken öğeleri belirlemek ve vergi sisteminin sürdürülebilirliğini sağlamak yer almaktadır. Vergi güvenliğini belirleyen faktörler, vergilerin yapısına ilişkin faktörler ve vergileme sürecine ilişkin faktörler olarak iki gruba ayrılmaktadır. Bu iki faktör vergi güvenliğinin birbiri ile sürekli etkileşim içinde olmasını sağlamakla birlikte vergi güvenliğinin içeriğinin, sınırlarının ve araçlarının oluşmasında da etkin bir rol oynamaktadır.

1.3.1. Vergilerin Yapısına İlişkin Faktörler

Vergilerin yapısına ilişkin unsurlar dört alt başlık olarak incelenmektedir. Bunlar; verginin konusu, vergi yükümlüsü ve vergiyi doğuran olay, verginin matrahıdır. Bu unsurların her biri vergi güvenliğini sağlamada çeşitli etkiler yaratmaktadır. Bu etkilerin fayda sağlayabilmesi için bahsedilen faktörler incelenirken ülkenin içerisinde bulunduğu ekonomik, kültürel ve sosyal özelliklerinde dikkate alınması gerekmektedir. Aksi takdirde vergi güvenliği olumsuz etkilenecektir (Yeniçeri, 2005, s. 27).

1.3.1.1. Verginin Konusu

Vergi güvenliğini sağlayabilmenin temelini verginin nasıl uygulanacağından ziyade konusunu belirleyebilmek oluşturmaktadır. Vergi neyin üzerinden alınıyor ise verginin konusu da onu kapsamaktadır ve vergiler genel olarak adlarını üzerine konuldukları konulardan almaktadır (Öz, 2004, s. 120). Devletin yapmakla yükümlü olduğu sorumlulukları yerine getirebilmesi için toplamış olduğu kaynaklar ülkenin milli gelirini oluşturmaktadır (Yaman, 2019, s. 8). Bu kaynaklardan birisi olan vergilerin kamu hizmetlerinin finansmanını karşılayacak biçimde olması gerekmektedir (Tolkun, 2021, s. 26). Aynı zamanda devletin hedeflediği sosyo-ekonomik çözümleri hangi vergi unsurlarına dayandıracığı verginin konusunun belirlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır (Yeniçeri, 2005, s. 27).

“Verginin konusu, verginin üzerinden alındığı; ekonomik bir değer, hukuki bir muamele, fiziki bir varlık, bir olay ve maddi ya da gayri maddi unsurlardır” (Pehlivan, 2016; akt. Yaman, 2019, s. 9). Başka bir ifadeyle verginin üzerine konulan, doğrudan ya da dolaylı yollarla kaynak oluşturan iktisadi faktör verginin konusudur. Bu faktörler; hizmet, üretim ve tüketimden kaynaklanan mal ve bedeller olabileceği gibi herhangi bir eşya, mal veya kişi ve kurumların gelirini de kapsayabilmektedir (Yaman, 2019, s. 9).

Verginin konusu, verginin esas amacını belirlemektedir. T.C. Anayasası’nın 73. maddesin de belirtilen “*vergi, resim, harç vb. mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” ifadesi verginin konusunu belirlemede kanunilik ilkesine uyulması gerektiğini açıklamaktadır. Yani yasalar, düzenlenmedikçe herhangi bir işlem ve faktör üzerinden vergi alınması olanaksızdır. Verginin konusu seçilirken ülke ekonomisine katkı sağlayabilecek, vergide adaletsizliğe yol açmayacak ve mükelleflerin vergiye gönüllü olarak uyumlarını kolaylaştırabilecek unsurlar göz önüne alınarak seçim yapılır. Aksi durumda vergiye karşı tepkiler oluşacaktır.

1.3.1.2. Vergi Yükümlüsü ve Vergiyi Doğuran Olay

Vergi yasalarında ilk olarak verginin konusu belirtilmiştir. Fakat vergi konusundan sonra diğer unsurlarında belirtilmesi gerekmektedir. Çünkü verginin konusu vergi yasalarının verimli bir şekilde düzenlenebilmesinde tek başına bir anlam ifade etmemekte ve sonuç vermemektedir (Yaman, 2019, s. 11). Vergi yasalarına bakıldığında verginin konusundan sonra değinilen başlık vergi yükümlüsü olmuştur. “*Vergi yükümlüsü, vergi yasaları gereğince kendilerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişilerdir*” (Yeniçeri, 2005, s. 31). Bu durumda vergilerden iki şekilde bahsedilmektedir. Vergi, yükümlüler için bir borç olmakla birlikte yönetim açısından bir alacağı ifade etmektedir. Vergi yönetimi açısından bir alacak meydana gelebilmesi için yasada belirtilen bazı ilişkilerin verginin konusuyla birlikte yükümlü arasında geçmesi gerekmektedir. Aralarında geçen bu ilişki sonucunda vergiyi doğuran olay kavramı ortaya çıkmaktadır (Şanver, 2013; akt. Yaman, 2019, s. 11).

Bu süreçte yükümlülerin belirlenmesi ve takipleri vergi güvenliğinin ilk adımını oluşturmaktadır. Bunun için vergi yönetimi üstlendiği bu sorumlulukla yükümlülükleri zamanında ve bilgileri her hangi bir eksiklik oluşmayacak şekilde her türlü önlemi almış olarak hazırlaması gerekmektedir. Bir diğer önemli husus ise vergiyi doğuran olayın anında saptanması, vergisel sonuç doğuran işlemlerin belirtilerinin ortadan

kaldırılmasının önlenmesidir (Yeniçeri, 2005, s. 32). Bu sebeple ilgili vergi örgütlerinde yükümlülere ait sicillerin bulunması ve bu sicile vergilemeyi ilgilendiren diğer kaynaklardan da alınan bilgilerin girilmesi gerekmektedir. Bunun içinde noterler, trafik sicil büroları ve tapu kadastro gibi kamu kuruluşlarının vergi borcunu doğuran olaylarla ilgili verecekleri bilgilerle birlikte tüzel ve bazı gerçek kişilerden de alınacak bilgilerden de yararlanılabilmektedir (Yaman, 2019, s. 14). Günümüzün ilerleyen teknolojisiyle birlikte vergiyi doğuran olayın en çok gerçekleştiği çeşitli kuruluşlarla (bankalar, tapu idaresi, gümrükler vb.) vergi idaresi arasında bir bilgisayar ağı oluşturulması ve oluşturulan bu ağın vergilemeyi etkileyecek işlemleri daha şeffaf ve gerçeğe yakın bir şekilde izlenmesine de fayda sağlayacaktır.

Son olarak vergi yükümlüsünün belirlenmesi, vergiyi doğuran olayın doğru ve eksiksiz bir şekilde tayin edilmesi vergi güvenliğini yakından ilgilendiren bir durumdur. Bu sebeple vergi yükümlüsü belirlenirken oluşacak en ufak bir hata, vergiyi doğuran olayın yanlış saptanması gibi durumlarla karşılaşılmasına yol açacak ve vergi idaresine olan güveni azaltacaktır. Bu durum da yükümlüler vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi vergi gelirlerinde azalma meydana getirecek yollara yöneltecektir.

1.3.1.3. Verginin Matrahı

Verginin matrahı Akdoğan (2011)'e göre, “*verginin üzerinden hesaplandığı değer veya miktar olarak tanımlanabilir*”. Vergi uygulamalarının başarılı bir sonuç vermesi için öncelikle matrahın ne olduğunun, nasıl hesaplanacağını ve işleme nasıl tabi tutulacağını yasalar çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Her verginin bir matrahı olması gerekir ve bu matrah üzerinden de vergi tarifesi uygulanmaktadır. “*Verginin matrahı, vergi konusunun indirgediği teknik ve ekonomik miktar olduğuna göre, matrahın sınırları da vergi güvenliğini belirleyici rakamsal faktörler olarak ifade edilebilir*” (Yaman, 2019, s. 13). Verginin konusuna oranla bu rakamsal faktörler vergi güvenliğinin belirleyici öğeleri olan matrahın hesaplanma yöntemi, genişlik ölçüsü, muafiyet ve istisnalardır. Bunlar bir yandan da yükümlülüğün sınırları açısından belirleyici unsurlardır.

Verginin konusunun ne olduğunun belirtilmiş olması vergi uygulamaları açısından yeterli gelmemektedir. Bu sebeple üzerinden vergi hesaplaması yapılacak matrahın açık net ve anlaşılabilir şekilde belirtilmesi büyük önem taşımaktadır. Zaten bu durumda vergilemede belirlilik ilkesi gereği bir zorunluluktur. Dolayısıyla verginin

konusu üzerinden alınan verginin iktisadi unsurları vergi matrahı, verginin konusunun miktarı veya değeridir. Hesaplama yapılırken de bu miktar ve değerler kullanılmaktadır (Akdoğan, 2019, s. 143).

Günümüzde gerek vergi konusu çeşidindeki gerekse yükümlü sayısındaki artış geçmişe oranla büyük değişiklikler göstermiştir. Vergi güvenlik önlemlerinde belirleyici unsurlar olan muafiyet ve istisnalar bir yandan vergi matrahını yıpratıcı bir etki oluşturmakta bir yandan da vergi uygulamalarını güçleştirerek vergilerin doğruluğunun araştırılması yönünden de denetim faaliyetlerini zorlaştıracak, vergilere olan güven duygusunu zedeleyecek yönde etkiler bırakmaktadır. Çünkü vergi konusuna göre matrahın daraltılması muafiyet ve istisnaların geniş tutulması vergi güvenliğinde olumsuz bir durum oluşturacaktır. Ancak etkin bir vergi matrahı oluşturabilmek yükümlülere vergi kaçakçılığından veya vergi kaçınma yollarına başvurmadan alıkoymaktadır. Bu da vergi matrahını çok sayıda küçük işlemlerden uzak tutarak vergi güvenlik sorununa yol açmadan yapılabilir (Yeniçeri, 2005, s. 133).

Bu durumlar göz önüne alındığında, vergi güvenliği açısından vergi matrahının belirlenmesi verginin konusunun belirlenmesi kadar büyük önem taşımaktadır. Yani vergi yasalarında düzenlemeler yapılırken gerek verginin konusu ve yükümlüsü gerek verginin matrahı herhangi bir olumsuz duruma fırsat vermeden özenli bir şekilde incelenmeli ve düzenlenmelidir (Yaman, 2019, s. 14).

1.3.2. Vergileme Sürecine İlişkin Faktörler

Vergileme süreci, vergiyi doğuran olayların ardından sırayla tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil olarak dört grupta incelenmektedir. Bu aşamalar vergi sisteminin temel yapısını oluşturmakla birlikte vergi borcunun da ödenebilir hale gelmesini sağlamaktadır. Süreçler birbirinin devamı olarak ele alınmakta ve bu şekilde anlam bütünlüğü sağlanmaktadır. *“Süreçlerin ve alt kırımlarının vergilemenin hedeflerine ulaşması açısından ehemmiyeti vergi güvenliğinin odak noktasını oluşturmaktadır”* (Tolkun, 2021, s. 31).

1.3.2.1. Tarh Aşaması

VUK’un 20. maddesine göre verginin tarhı, “vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir”. Dolayısıyla verginin ödenecek olan miktarı vergi tarhı ile belirlenmektedir. Tarhiyat, mahkeme kararına gerek duyulmaksızın

idarenin tek yönlü işlemiyle ortaya çıkmaktadır. Bu durum yapılan işlemin tereddütlü borç olduğunun göstergesidir. Bu sebeple tarhiyatın kesinleşebilmesi için dava sürecine başvurulmaması veya dava süreci başlatılmışsa da davacı olan mükellefin aleyhine sonuçlanmasıyla gerçekleşmektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021, s. 183).

Tarh işlemi sübjektif yani bireysel bir işlem olmakla birlikte tarh işleminin dayanağı olan vergi yasası hükmü ise objektif bir nitelik taşımaktadır. Tarh işlemi yükümlüyü genel bir yapıdan ziyade daha kişisel bir hale getirmektedir. Bu nedenle de yükümlü ve vergi idaresi arasında sübjektif bir ilişki oluşmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010, s. 89). Her yükümlünün vergi borcu miktarı kendine özel olmakla birlikte vergi tarhında da kişisel ve özel bir durum meydana gelmektedir. *“Vergiye doğuran olay vergi borçlusunu ortaya çıkartırken vergi borcunun miktarının ne kadar olduğunu göstermez”* (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021, s. 183). Vergiyi doğuran olay sonrasında borcun miktarı tespit edilir ve tahsiline kadar ne kadar süre geçeceği belirlenir. Bu durumda da vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra tarh işlemi gerçekleşmektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021, s. 183).

Tarh işlemi yürütülmesi bakımından zorunlu bir nitelik taşımaktadır ve esas işlem görünümündedir. Bu sebeple tarhiyat öncesi gerçekleştirilen vergi güvenlik önlemleri (yoklama, arama, vergi incelemesi) esas nitelik taşımamakta fakat nihai işlemleri oluşturan tarh açısından hazırlayıcı bir işlem niteliği (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010, s. 90). Tarhiyatta somut borcun ortaya çıkması tarhın idari bir işlem olmasıyla alakalıdır. Fakat kanunla belirlenmiş bir durum söz konusu ise idare bu işi yapmakla yükümlü olduğundan ortada idareyle ilgili “bağlı yetki” vardır. Bu durumda idarenin yapması gereken zorunlu olarak kanunun öngördüğü hukuk kurallarınca belirlenen işlemidir. Vergiyi doğuran olay meydana geldiğinde idarenin görevi tarh işlemini yerine getirmektir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021, s. 183).

Vergi tarhı gerçekleşmeden önce kişi vergi mükellefi olarak adlandırılır. Vergiyi doğuran olayı gerçekleşmesi halinde kişiyle devlet arasında alacaklı ve borçlu ilişkisi meydana gelmektedir. Yani vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra kişinin vergiyle ilgili hukuksal süreci başlamaktadır. Oluşan borcun somutlaşabilmesi içinde borcun tespit edilerek mükellefin yanında miktarın ve tutarın belirginleşmesi gerekmektedir. Dolayısıyla tarh yeni bir hukuksal süreç oluşturmamakta var olan hukuksal borç ilişkisini belirginleştirmektedir. *“İşte verginin tarhı, vergi borcunun miktar itibarıyla tespiti*

amacıyla idare tarafından yapılan hesaplama işlemi olmaktadır” (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021, s. 183).

1.3.2.2. Tebliğ Aşaması

Vergilendirme sürecinde önemli aşamalardan birisi de tebliğ işlemidir. Tebliğ, VUK’un 21. Maddesinde de “vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi” olarak ifade edilmektedir. Yükümlünün kendi adına tarh olunan vergiden haberdar edilmesi gerekmektedir. Bu durumda yükümlü borcu ya kabul eder ödemesini gerçekleştirir ya da hukuki yollara başvurur (Köktaş, Buyrukoğlu ve Bozdoğan, 2016, s. 50). Bu durumda tebliğ, tarh ile tahakkuk süreci arasında köprü görevi üstlenmekte ve tahakkuk edilebilmesi içinde bu sürecin geçilebilmesi gerekmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010, s. 103). Vergilendirmeye yönelik gerekli olan çeşitli yazılar, belli ödevlerin ifası ve belgeler için vergi idaresi tarafından yapılan bildirimlerde tebligata tabidir ve yargılama aşamasındaki işlemlerle birlikte kararlarda tebliğ usullerince ilgililere bildirilmelidir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010, s. 104). Sözlü olarak gerçekleştirilecek tebliğ, hukuki açıdan bir dayanak oluşturmamaktadır. Bu sebeple tebliğ yazılı bir belge olarak uygulanmalıdır (Akdoğan, 2019, s. 76).

Tebliğata ilişkin VUK’un çeşitli hükümleri mevcuttur. VUK’un 93. maddesine göre verginin tebliğ esasları;

“Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberi taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir. Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir.

VUK’un 94. maddesinde tebliğ yapabilecek kişilerde mevcuttur. Bunlar;

Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin müteaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması kâfidir.

Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır. (Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir.)

Mükellef yerine geçen veli, vasi veya kayyım gibi vergi sorumlusu birden fazla olursa, tebliğ bunlardan yalnız birine yapılabilir. Şayet tebliğin mevzuu olan işe ayrı bir vasi veya kayyım bakmakta ise, tebliğ bunlara yapılır.

Kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler kıta komutanı veya müessesese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılır. Bu evrakı derhal tebliğ olunacak kimseye vermediği takdirde üst tazminle mahkûm olur. Bu cihetin tebliğ evrakında yazılı olması şarttır.

Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ, bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların muavinlerine veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır.

Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makamı vasıtasıyla yapılır. Bunun için anlaşma varsa veya o memleketin kanunları müsait ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdan ister”.

VUK’da dört adet tebliğ usulü yer almaktadır. Bunlar; posta yolu ile tebliğ, memur eliyle tebliğ, daire ve komisyonda tebliğ ve ilan yolu ile tebliğdir.

Yasaların belirlediği kanunlara göre yapılmayan tebligatta oluşan hata esasa ilişkin ise tebligat geçersiz sayılabilecektir (Köktaş, Buyrukoğlu ve Bozdoğan, 2016, s. 53). Bu durum VUK’un 108. maddesinde şu şekilde açıklanmıştır;

“Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar”.

Bunlarla birlikte VUK’a 2010 yılında yeni bir madde eklenmiş ve eklenen 107/A maddesinde yeni bir tebliğ yönteminden bahsedilmiştir. Söz konusu olan bu madde, “*bu kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93’üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir*” şeklindedir. Bu düzenlemeyle tebliğ edilmesi gereken belgelerin elektronik ortamda yapılması açısından kanunen bir sakınca bulunmadığı ifade edilmektedir. Bu durum zaman ve kaynak bakımından maliyetlerin azaltılmasını ve devlet uygulamalarının her geçen gün artış göstererek uygulama alanında kolaylık oluşturmalarını sağlamıştır.

1.3.2.3. Tahakkuk Aşaması

“*Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir*” (VUK. md. 22). İdarenin herhangi bir mahkeme kararına başvurmaksızın kendi iradesiyle ve tek başına başlattığı tarh işleminin hukuka uygunluk karinesinden yararlanmasyla birlikte tereddütlü bir borç halini almaktadır. Tahakkukla birlikte bu tereddüt bir miktar giderilerek verginin tahsil edilebilir duruma geldiğini gösterir. Bir başka tanımla tahakkuk, vergi alacağının vergi idaresi bakımından bir olguya veya işleme bağlı olarak tahsil edilebilir duruma geldiği aşamadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021, s. 208). Bu aşamada ya belli dava süreçlerinin geçirilmesi ile kendiliğinden meydana gelen ya da yargı organının açılan davayı reddetmesi kararı üzerine gerçekleşen bir durum söz konusudur. “*Bu kendiliğinden gerçekleşme özelliği tahakkuku birer idari işlem olarak*

tarh ve tahsil işlemlerinden ayıran en önemli husustur” (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010, s. 106).

Tahakkukta ödeme durumuna gelmiş olan vergi idare tarafından tahsil edilebilecek duruma da gelmiş demektir. Yani tarh edilen verginin ödenebilmesi için gerekli olan söz konusu verginin öncelikle tahakkuk etmesidir. Tahakkuk aşamasında mükellef için ayrıca yapılması gereken bir yükümlülük yoktur. Tahakkuk işleminin bu özelliği tarh ve tebliğden ayrıldığı gibi kendisinden sonra gerçekleştirilecek olan tahsil işleminden de ayrılmaktadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021, s. 206).

Tahakkuk ve kesinleşme kavramlarında tahakkuk, vergi hukukunun bir kavramı olduğu gibi kesinleşme de gidilebilecek bir yargı yolu kalmaması sebebiyle yargılama hukukunun kavramıdır. Verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesi kesinleşmesi ile aynı anlamı taşımakla birlikte her zaman kesinleşmiş olması demek değildir. Yani verginin tahakkuk ettirilmesi her zaman verginin kesinleşmiş olması anlamını taşımamaktadır. Verginin kesinleşmiş olması idare veya yargı organları tarafından herhangi bir reddedilme ve itiraz etme olanağının kalmamış olması gerekmektedir. *“Bu açıdan değerlendirildiğinde, verginin tahakkuk etmesiyle kesinleşmesinin zaman bakımından çakışmadığı hukuki durumların olduğu ortaya çıkmaktadır”* (Dinçer, 2009, s. 169). Vergilendirme sürecinin, vergiyi doğuran olayla başlaması tahsil aşamasıyla da sona ermektedir. Vergi alacaklarında zamanında yapılan bir tahsilat kamu hizmetlerinin de zamanında yapılması bakımından önemli bir durum teşkil etmektedir. Tarh, tebliğ ve tahakkuktan sonra gelen tahsil aşaması vergilendirme sürecinin son halkasını oluşturmaktadır. *“Vergi borcunun tahakkuk ettirilmesi tahsil işleminin hukuki sebebini oluşturur”* (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021, s. 213). Bu nedenle tahsil işleminin başarılı sonuçlanabilmesi için verginin tahakkuk ettirilmesi şart olup kesinleşmesi şart değildir.

1.3.2.4. Tahsil Aşaması

“Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir” (VUK. md. 23). Mükellef tarafından verginin ne zaman ödenmesi gerektiği söz konusu verginin kanunlarınca belirlenmiştir. Tahsilat işlemi kamu borcunu ortadan kaldırma yetkisine sahip olmasıyla birlikte hukuki bir işlem niteliği taşımaktadır. Tahsili gerçekleşmiş bir borç sonrasında mükellef ile devlet arasındaki borç ilişkisi de sona ermektedir. Tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının tamamı VUK’da yer almaktadır. Tahsil aşamasının ise bazı hükümleri hem VUK’da hem de AATUHK’da yer almaktadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021, s. 213).

Mükellef vergi borcunu zamanında ödeyebildiği gibi zamanı geçtiğinde de ödeme hakkına sahiptir. Fakat zamanı geçmiş olan vergi borcu ödenirken gecikme zammı uygulanarak ödeme yapılmaktadır. Aynı zamanda vadesi geçmiş para borcunu kendi hür iradesiyle ödemeyen mükellefe de mal varlığından cebren tahsil yapılmaktadır. “*Ödeme mükellefin rızasıyla gerçekleşmemişse bu durumda vergi dairesi ödeme emri düzenleyerek harekete geçer böylelikle vergi alacağının cebren tahsili yolunu başlatır*” (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021, s. 214). Daha sonrasında ödeme emri durumuna gelmiş olan kamu alacağı temelinde yer alan borçtan ayrılarak salt para alacağına dönüştürülür ve tahsil edilir.

1.4. VERGİ GÜVENLİĞİNİN GEREKLİLİK NEDENLERİ

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenbilmesinde belirleyici rol oynayan vergi güvenlik önlemleri, kayıp ve kaçakları minimum seviyeye düşürebilmek amacıyla birtakım nedenlere başvurmaktadır. Bu nedenler sadece devlet, idare ve mükellef için değil toplumun her kesimini kapsayan nedenlerdir (Altıntaş, 2019, s. 27). Bu nedenler doğrultusunda amaç vergi kayıp ve kaçakların önlenerek devlete ek bir gelir sağlayabilmektir. Bu doğrultuda vergi güvenlik önlemlerinin gerekliliğini üç ana başlık olarak incelemek mümkündür.

1.4.1. Hukuki Nedenler

Vergi, resim, harç vb. mali yükümlülükler kanun ile konulmakta, değiştirilmekte ve kaldırılmaktadır. Bu mali yükümlülükler kanuni sınırların belirlediği çerçeve içerisinde yine kanunun uygun gördüğü biçimde tahsil edilmektedir. Bu kanunlar doğrultusunda vergilendirmenin nasıl olacağını, yapılacak olan vergi denetimlerinde uyulması gereken usul ve esaslarının neler olacağı ve yapılan denetimler sonucunda da nasıl bir cezai yaptırım uygulanacağı vergi güvenlik önlemlerinin en belirleyici unsuru olan vergi denetiminin hukuki amacını oluşturmaktadır. Vergi idaresinin ve mükelleflerin belirtilen bu amaçlara uyması gerekmektedir. Bu amaçların gerektiği gibi uygulanması devletin itibarı, gücü ve güvenilirliği açısından büyük önem arz etmektedir. Bundan dolayı da devlet kendi hür iradesiyle koyduğu bu vergileri tüm şeffaflığıyla birlikte akıllarda soru işaretleri oluşturmayacak şekilde uygulamakla yükümlüdür. Fakat söz konusu hukuki faktörleri ihlal edecek bir durum oluştuğunda örneğin; mükelleflerin vergi kayıp ve kaçakçılık gibi yollara başvurusu, kendilerine hukuk çerçevesinin dışında

avantaj yaratmaları ve bu durumun önlenmemesi halinde vergi denetiminden söz etmek mümkün olmayacağı gibi hukuksal adalette sağlanmamış olacaktır. Bu doğrultuda vergi güvenlik önlemlerinin hukuki niteliklerinin sağlıklı bir şekilde uygulanabilmesi için vergi denetimlerinin tam zamanında, gerektiği şekilde ve güvenilirliğine zarar verilmeyecek şekilde yapılması gerekmektedir.

1.4.2. Ekonomik Nedenler

Devlet ekonomik hedeflerine ulaşabilmek amacıyla vergiyi bir araç olarak görüp kullanmaktadır (Altıntaş, 2019, s. 10). Bu nedenle vergi sistemini oluşturan ekonomik amaçların en önemli hedefi kamu giderlerinin karşılanmasında gerekli olan gelirlerin sağlanmasıdır. Ekonomik amaç aynı zamanda kamu giderlerinin karşılanmasında yeterli ölçüde elde edilmesi gereken geliri temin edebilecek vergisel yapıyı oluşturmayı da hedefler. Bu hedefler doğrultusunda kamu giderlerinde artış yaşayan gelişmekte olan ülkeler, milli gelirden yaşanacak artışa da paralel olarak bu artış vergi gelirlerinde de gözlenecek olup kamu giderlerinin karşılanmasına da katkı sağlayacağı gibi ekonomiye de katkı sağlayacağı öngörülmektedir (Tolkun, 2021, s. 20).

Verginin bir diğer ekonomik amaçlarını ekonomik istikrarı sağlamak, ödemeler dengesindeki düzensizliği önlemek, tasarrufa karşı teşviki artırmak, servet dağılımındaki adaleti sağlayabilmek ve yatırımlar oluşturmaktadır (Altıntaş, 2019, s. 10).

Ekonomik istikrarı sağlayabilmek amacıyla başvurulacak yolların temel hedefleri vergilerden faydalanabilmek, devlete karşı gelir kaynağı oluşturabilmek ve ekonomideki düzensizliğin giderilebilmesine katkı sağlamaktır. Aynı zamanda ekonomik büyümenin teşvikinin kolaylaşması ve hız kazanması önemli bir ölçüt olmuştur. Bu sebeple özellikle gelişmekte olan ülkelerde, gönüllü tasarrufların yetersizliği, vergileme aracı ile yaratılacak kamusal tasarruflar yoluyla giderilebilir (Altıntaş, 2019, s. 10).

1.4.3. Sosyal Nedenler

Sosyal devlet, toplumun refah düzeyini üst seviyeye ulaştırabilmek, ekonomik ve sosyal haklarının hayata geçirilmesine olanak sağlayabilmek için toplumsal yaşam alanına müdahale etmektedir. Bu bakımdan sosyal devletin amacı da gelir dağılımında oluşabilecek adaletsizliğin önüne geçerek yoksulluğu ortadan kaldırmaktır. Gelir dağılımının etkin bir şekilde sağlanabilmesinin temel koşulu da vergi bilincinin tam olarak yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi ve ödeme

gücüne göre vergi verilmesidir. Aksi taktirde çok kazananlardan az vergi alınması ya da hiç vergi alınmaması veya çok kazananlardan çok, az kazananlardan daha az vergi alınması ödeme gücüne göre vergileme ilkesine ve aynı zamanda da sosyal adalete ters düşen bir durum oluşturacaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s. 48). Etkin bir denetim oluşturabilmek için gelir elde eden herkesin elde ettiği gelirle doğru orantılı olacak biçimde ve vergi kanunlarında belirtilen şekillerde vergi ödemesi gerekmektedir.



2. BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU VE CEZASI

2.1. VERGİ KAÇAKÇILIĞI KAVRAMI

VUK'nun içerisinde vergi kaçakçılığı suçu tanımlanmayarak sadece unsurları belirtilmiştir. İlerleyen kısımlarda VUK'un 359. maddesi detaylı bir şekilde ele alınacaktır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı literatüre bakıldığında aynı anlama gelen fakat farklı ifadeleri içeren tanımlarla açıklanmıştır. Buna göre vergi kaçakçılığını Kıldış *“vergi kanunlarına aykırı davranmak ve kanunları uygulamakla görevli bulunan idarenin aldığı önlemlere karşı gelmek suretiyle az vergi ödemek”* (Oslu, 2013, s. 10), Edizdoğan'a göre *“vergi kaçakçılığı, vergi kaçırma olarak nitelendirilmekte ve yükümlünün vergi kanunlarına ve usul hükümlerine aykırı faaliyette bulunması suretiyle vergi matrahını azaltması nedeniyle vergi kaybına sebep olmaktadır”* şeklinde tanımlamaktadır (Edizdoğan, 1998; akt. Kocayılmaz, 2015, s. 49). Bir başka tanım da ise *“vergi kaçakçılığı, daha az vergi ödemek ya da hiç ödememek amacıyla vergi kanunlarına aykırı hareket etmektir”* şeklindedir (Bozdoğan K. , 2011, s. 26).

Literatürde yer alan tanımlara bakıldığında vergi kaçakçılığı, vergi ödemekle yükümlü olan mükellefin yasa dışı yollarla hareket etmesi halinde yükümlü olduğu hakları, vergi kanunlarını ve usul hükümlerini yerine getirmeksizin kazanç sağlaması durumunda devletin vergi kaybına uğramasına sebebiyet vermesi şeklinde açıklanabilir.

2.2. VERGİ KAÇAKÇILIĞININ NEDENLERİ

Vergi kaçakçılığı kanun dışı yollarla gerçekleştiği gibi ülkeden ülkeye ve vergiden vergiye de farklılık gösterebilecek nitelikte olabilmektedir. Vergi kaçakçılığı vergi ahlakına, vergi bilincine, kültür seviyesine, ülkelerin gelişmişlik düzeylerine ve milletlerin iktisadi ve sosyal yapısına bağlı olarak da karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenler kişiyi vergi kaçırmaya yönlendirecek nitelikte olsa da vergi kaçırmaı belirleyen iki farklı unsur vardır. Bunlar; vergi kaçırmanın riski ve kaçırmanın çekiciliğidir (Kocayılmaz, 2014, s. 3). Vergi kaçırmaı, kaçırmanın riski uygulanan cezalar ve yakalanma olasılığı kaçakçılığın büyüklüğüne göre artmasıdır. Kaçırmanın çekiciliği ise *“bir yandan kaçırılabilir matrahın büyüklüğüne, diğer yandan marjinal vergi oranına göre değişir”* (Kocayılmaz, 2014, s. 3).

Vergi cebren ve karşılıksız alındığı için vergi mükelleflerinin ödev ve sorumluluklarını yerine getirmesi bakımından olumsuzluklar oluşturabilen ve mükelleflerin net gelir miktarlarını ve vergi sonrası nakit akışlarında azalma meydana getirebilen bir durumdur. Bu sebeplerden kaynaklı olarak meydana gelen objektif unsurlar bulunmaktadır. Bu unsurlar arasında muafiyet ve istisnalar, vergi yükünün yüksek olması, cezalarda caydırıcılığın minimum düzeyde olması, sık sık uygulanan vergi afları ve vergi sistemlerinde yaşanan karmaşıklıklar gibi durumlar etki göstermektedir (Gerçek ve Uygun, 2022, s. 166). Bunların yanı sıra mükellefler vergilendirme ile oluşan yükü azaltabilmek için vergi kaçırmaya teşebbüs ederek kanun dışı yollara başvurabilmektedir. Vergi yükünün ağır gelmesi, sosyal sebepler, vergi sistemlerinin adaletsiz olarak algılanması, vergiye gönüllü uyumun sağlanamaması ve mükelleflerin az vergi ödemek istemesi ya da hiç ödemek istememeleri bu kanun dışı yollara başvurmalarına neden olmaktadır (Özşanlı, 2021, s. 10). Fakat söz konusu olan bu faaliyetlerin mutlaka yasadışı bir durum olarak da görülmemesi gerekmektedir. Çünkü yürürlüğe yeni girmiş olan verginin, mevcut vergilerin oranları, istisna ve muafiyetlerin kapsamında değişiklik yapıldığında mükellefler söz konusu yeni durumlara karşı olumlu ya da olumsuz tepkiler verebilmektedir (Gerçek ve Uygun, 2022, s. 165). Bu duruma örnek olan faaliyet ise vergiden kaçınmadır. Vergiden kaçınma ise mükelleflerin üzerindeki vergi yükünü azaltabilmesi için başvurabileceği yasal bir yol olarak karşımıza çıkmaktadır. “*Vergiden kaçınma, vergi matrahının yasal yollarla azaltılması ya da vergi borcunun ortaya çıkmasına engel olunması*” şeklinde tanımlanabilmektedir (Kuru, 2019, s. 4).

Vergi kaçakçılığının nedenlerini daha kapsamlı bir şekilde incelediğimiz de karşımıza üç unsur çıkmaktadır. Bunlar; ekonomik nedenler, sosyal nedenler ve hukuki nedenlerdir.

2.2.1. Ekonomik Nedenler

Bir ülkenin ekonomisinin büyüklüğü o ülkenin gelişmişlik düzeyini belirleyen önemli bir etkidir. Ekonomik yapısı gelişmişlik gösteren ülkelerin vergi sistemleri de sağlam bir zemin üzerine oturmaktadır. Bu sebeple vergi kayıp ve kaçakçılığına gelişmiş ülkelerde daha az rastlanılmaktadır (Özşanlı, 2021, s. 21).

Vergi kaçakçılığının ortaya çıkmasının nedenleri arasında en büyük pay ekonomik nedenlere aittir. Bunun sebebi ise vergiyi belirleyen oranların ekonomik değerlerle ölçülmesidir. (Ak, 2019, s. 45). Vergi kayıplarını artıran ekonomik nedenler ise herkesten

ödeme gücüne göre vergi alınmaması, vergi adaletinin teşkil edilememesi, yüksek oranlarda seyreden enflasyon, vergi afları ve düzensizlik gösteren gelir dağılımları gelmektedir. Bu nedenleri incelediğimizde vergi oranlarının yüksek olması mükelleflerin gelirini korumak adına ödemekten yana değil de kayıt dışı istihdama ve gelire yönelmesine neden olmaktadır. Aynı zamanda vergi oranlarında yaşanan artışlar mükellefin ödemesi gereken vergi yükünü de artıracığı için gelir seviyesinde düşüş yaşanacaktır. Vergi oranları ve mükellefe yüklenen vergi yükü ne kadar çok olursa mükellefin bu yükten kaçma çabası da o kadar yüksek olacaktır (Altıntaş, 2019, s. 18). Ancak bu duruma çözüm odaklı yaklaşıldığında vergi oranlarına getirilebilecek azalışlar mükellefin vergi yükünü azaltarak vergi kaçırma eğilimlerine de engel olabilecektir.

2.2.2. Sosyal Nedenler

Vergi kaçakçılığı, sosyal toplum yapısı üzerinde birçok önemli etkiye sahiptir. Aynı zamanda mükelleflerin sağlıklı bir şekilde karar almalarında da sosyal nedenler önemli bir yere sahiptir. İnsanların refah içerisinde hayatlarını devam ettirebilmeleri ve sosyal bir varlık olabilmeleri için ihtiyaçlarını karşılamaları gerekmektedir. Bu sebepten ötürü de devlet kavramının ortaya çıkması gerekli kılınmıştır. *“Devlet kavramı ise temelini oluşturan toplum adına üstlenmiş olduğu faaliyetleri yerine getirme adına finansa ihtiyaç duymaktadır”* (Ak, 2019, s. 43).

Toplumsal barışın ve insanların ihtiyaçlarının sağlanabilmesi için başvurulacak en önemli araçlardan birisi de şüphesiz vergilerdir. Söz konusu bu ihtiyaçların hayata geçirebilmesi adına devletin de vergisel anlamda çeşitli düzenlemelere gitmesi gerekmektedir. Bu düzenlemeler ise vergi adaletinin sağlanması açısından gelir düzeyi seviyesine göre mükelleflerden vergi alınması şeklinde olabilir.

Ülkenin içinde bulunduğu durumda yaşanan vergi kaçakçılığı ve kayıt dışılık düzeyinde yaşanan artışlar sebebiyle toplumun yönetime karşı saygısı azalmakla birlikte güveni de zedelenebilir. *“Devlete olan güvenlerinin azalması sonucu, bireyler sorunlarını rüşvet, suistimal veya “mafya” olarak bilinen yasa dışı örgütler gibi yasa dışı yollarla çözme yoluna gidebilirler”* (Bozdoğan K. , 2011, s. 44). Bu sebeplere maruz kalmamak adına halk arasında sağlıklı bir şekilde adaletin sağlanabilmesi, ülkenin içinde bulunduğu istikrarsızlığa ve bunalıma çare üretebilmesi gerekmektedir.

Mükelleflerin vergi yüküyle karşı karşıya kalmaları durumunda tutumlarını belirleyecek önemli bir faktörde vergi ahlakı ve vergi bilincidir. Vergi ahlakı ve vergi

bilinci gelişmiş toplumlarda vergi kaçakçılığı oranı daha minimum seviyelere indirilebilir. Vergi ahlakında mükellef vergiyi kendisine bir borç ve görev olarak kabul ederek herhangi bir direnç göstergesinde bulunmaksızın üzerine düşeni yapmaktadır. Vergi ahlakı düşük olan mükellefler ise vergiyi ödememek adına her türlü vergi kaçırma eylemini çok normal bir durummuş gibi göstererek uygulamaktadır. Vergi ahlakının yanı sıra birbirini tamamlayan bir diğer unsur da vergi bilincidir. “*Vergi bilinci, kamusal hizmetlerinin ifası açısından verginin önemini bilen mükelleflerin, vergi yükümlülüklerini yerine getirme istek ve arzusunun düzeyini ifade etmektedir*” (Altıntaş, 2019, s. 25). Bir sosyal toplumda vergi ahlakı ve buna bağlı olarak vergi bilinci yeteri kadarıyla gelişmemişse mükellefler kendilerine düşen görev ve sorumlulukları yerine getirememekle birlikte bunun sonucunda vergi kayıp ve kaçakçılığına yönelme durumları söz konusu olmaktadır.

2.2.3. Hukuki Nedenler

Vergi kanunları, topluma hitap eden kanunlar olduğu için mükellefler tarafından anlaşılabilir bir yapıda olması beklenmektedir. Vergi kanunları toplumun ihtiyaç duyduğu ekonomik, sosyal ve mali yönlerini karşılayabilecek nitelikte olması gerekmektedir. Bu nedenle sürekli değişim gösteren ve kolay anlaşılabilir bir yapıya sahip olmayan kanunlar vergi kayıp ve kaçaklarının artmasında da önemli bir role sahiptir.

Vergi kanunlarında sürekli yaşanan değişimler, yaptırım gücündeki yetersizlikler veya gerektiği şekilde uygulanamaması, vergi suç ve cezalarında zamansız yaşanan aflar, muhasebeci ve mali müşavir meslek gruplarının iyi düzenlenmemiş olması vergi kayıp ve kaçaklarında hukuksal nedenleri oluşturmaktadır (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007, s. 48-49).

Vergi sisteminde sürekli değişikliğe gidilmesi sistemin iktisadi hayata uyumunu da zorlaştırmaktadır. Aynı zamanda yapılan değişiklikler sebebiyle mükelleflerin idareye olan güvenini de sarsarak vergi kaybına sebep olmaktadır. Kanunların sık sık değişikliğe uğraması, ek vergiler konulması, sık sık vergi afları çıkarılması, verginin konusunun ve oranının değişmesi gibi durumlar mükelleflerin ve idarenin mevzuatla ilgili yükünün de artmasına ve yükümlülerin vergi ödeme gayretlerindeki azalışa neden olmaktadır (Karakoç, 2004, s. 103).

2.3. VERGİ KAÇAKÇILIĞINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Vergi mükellefleri kendilerine tebliğ edilen vergi borçlarına yönelik ödeme veya ödememe şeklinde iki türlü davranış biçiminden birisini tercih ederler. Bu noktada yasalara aykırı davranarak vergi borcunu ödemeyen mükellefler, vergi kaçırma suçunu işlemiş olurlar. Vergi daireleri için mükelleflerin vergi kaçırma davranışlarını etkileyen faktörleri tespit etmek ve buna göre politika geliştirmek önem arz eden bir konudur. Vergi kaçakçılığını etkileyen faktörleri sekiz ana başlıkta incelemek mümkündür.

2.3.1. Gelir Düzeyi ve Vergi Oranları

Mükellefin vergiye uyumunu sağlayabilmesi konusunda gelir düzeyi ve vergi oranları önemli bir yere sahiptir. Devlet, vergi gelirlerine olan ihtiyacında artış yaşadıkça vergi oranlarında yeni bir hesaplamaya gitme ihtiyacı hisseder. Hesaplamalar neticesinde mükellefin cebinden daha fazla para çıkma durumu oluşmaktadır. Bu durumda gelir düzeyi artış gösterdikçe vergi kaçakçılığında da artışlar meydana gelecektir. Bunun nedeni ise gelir düzeyinde yaşanan artışın yanı sıra mükellefin miktar olarak ödeyeceği vergi miktarında da artış yaşanmasıdır. *“Bu artış ise vergi kaçakçılığından sağlanacak faydanın, yakalanma riskini bastırmasına neden olmaktadır”* (Bozdoğan K. , 2011, s. 33).

2.3.2. Enflasyonun Etkileri

Enflasyon sadece belirli bir malın veya hizmetin fiyatının tek başına artması değil, fiyatların genel düzeyinin sürekli bir artış göstermesidir. Bu durumda paranın satın alma gücünde zayıflama meydana geleceği gibi para ile ifade edilen değerlerde de yıpranma oluşacaktır. Bununla birlikte birçok mükellef açısından olumsuz durumlar ortaya çıkabilmektedir. Ortaya çıkan olumsuz durumlar mükellef tarafından kafa karışıklığına sebebiyet verecek ve mükellefin vergi sistemine karşı olan güveninde azalmaya yol açacaktır (Erdemir, 2016, s. 10).

Ekonomik krizlerin sıklıkla yaşandığı ve enflasyon oranının yüksek olduğu ülkelerde mükelleflerin vergiye karşı dirençleri de artış göstermektedir. *“Enflasyon vergi sisteminin sayısal büyüklüklerini etkileyerek spesifik tarifeler, istisna, muafiyet ve indirim tutarları ile gelir vergisinin artan oranlı tarife dilimlerinin reel olarak aşınmasına neden olmaktadır”* (Bozdoğan K. , 2011, s. 33-34). Bu durum sonucunda spesifik tarifeler baz alınarak alınan vergilerde devletin gelirinde kayıplar meydana gelirken, muafiyet, istisna

ve indirim tutarlarının enflasyon karşısında sabit kalması artan oranlı tarifeyle birlikte reel olarak daha fazla vergi yüklenmesine neden olmaktadır (Ekici, 2009, akt. Altıntaş, 2019, s. 22).

Enflasyon, işletmelerin maliyetlerinin gerçek maliyetlerini yansıtmayacak şekilde düşük gözükmesine, vergi kar payı ve ücretlerin artmasına, dönem karlarının olduğundan daha fazla yansıtılmasına ve işletmelerin sermayesinde olumsuz sonuçlara neden olmaktadır. Bu sebeplerden kaynaklı olarak da yüksek enflasyon ortamında işletme sahibi olan birçok kimse işletmesini büyütmek için değil, faaliyetlerini devam ettirebilmek için vergi kaçırma yoluna başvurmaktadır. *“Ayrıca, enflasyon vergi sistemini çarpıtarak, ekonomide genel vergi yapısının bozulmasına da sebep olmaktadır”* (Altıntaş, 2019, s. 22). Enflasyonun yüksek seyrettiği süreçte mükellefler dürüst bir şekilde vergilerini ödediklerinde birkaç yıl sonra sermayelerinde yaşanacak azalma sebebiyle işletmelerini kapatma yoluna gidebileceklerdir (Bozdoğan K. , 2011, s. 34). Yaşanan bu durumda mükelleflerin vergi sistemine olan güvenini zedelemiş olacaktır.

2.3.3. Vergi İdaresinin Etkinliği

Vergi kanunları, vergi idaresi tarafından tam ve eksiksiz bir şekilde uygulandığı müddetçe verimlilik gösterir. Bu uygulama şekli ise vergi idaresinin inisifiyatinde olan bir durumdur. Fakat vergi idaresi etkin olacak şekilde vergi kanunlarını uygulamıyorsa eğer kanunlar iyi de olsa istenilen sonuçlar elde edilemeyecektir (Bozdoğan K. , 2011, s. 34).

Vergi idaresinin etkinliğinin artmasındaki en önemli faktörlerden birisi de vergi idaresi personelinin yetenekleridir. Vergi idaresi personeli ne kadar yetenekli, tecrübeli, bilgili ve vergi kanunlarını etkili bir biçimde kullanırsa vergi idaresinin etkinliği de o kadar artacaktır. Bunun yanı sıra vergi personelinin arasında iyi bir iş bölümü yapması, bilgi ve yeteneklerine uygun yerlerde görev alması da gerekmektedir. Aksi taktirde vergi etkinliği zayıf olacak ve vergi kaçakçılığı oranlarında da artışlar meydana gelecektir.

“Vergi idaresinin etkin olarak çalışıp çalışmaması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumlu ve olumsuz etkileyebilecek bir husustur” (Bozdoğan K. , 2011, s. 35). Vergi idaresi vergilemede yaşanan problemlerin hızlı bir şekilde tespitini yaparak vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefleri tespit ederek cezalandırır. Bu şekilde mükellef ile devlet arasındaki bağı kurarak vergiye karşı gönüllü uyumu etkin hale

getirecektir. Aksi bir durumda yani vergi idaresi etkin olmadığı takdirde mükelleflerin vergiye karşı sorumlu oldukları ödevlerin yerine getirilmemesine sebebiyet verecektir.

2.3.4. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı

Bir ülkede yürürlükte olan hukuk kurallarının bütünü mevzuat olarak adlandırılmaktadır. “*Vergi kanunlarının karmaşıklığı, sık sık değişen mevzuatın yeterince kavranamamasına, mevzuatta boşlukların doğmasına sebep olur*” (Erdemir, 2016, s. 10). “*Modern vergi sistemlerinin oldukça karmaşık hale geldiği ve bunun da topluma vergi dışında ekstra maliyetler yüklediği yaygın kabul gören bir değerlendirmedir*” (Karabacak, 2013, s. 16). “*Vergi kanunlarının karmaşıklığını ölçen ve evrensel düzeyde genel kabul gören bir endeks henüz geliştirilebilmiş değildir*” (Karabacak, 2013, s. 40). Bu sebeple vergi kanunlarının karmaşıklığı sorununa çözüm önerileri aranmadan önce vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyinin ne derece de olduğu ve ölçülebilmesi için gereken ölçütlerin tespit edilmesi gerekmektedir.

Vergi kanunlarının karmaşıklığının belirlenebilmesi için bir ölçüt henüz belirlenmiş değildir fakat elde edilen verilere bakıldığında bu konu hakkında yorum yapılabilir.

“Vergi kanunlarının sayısı ve uzunluğu, mükelleflerin vergiye uyum seviyeleri, devletin vergi kanunlarının uygulanması amacıyla katlandığı maliyetler ve mükelleflerin vergi kanunlarını anlayabilmek için aldıkları uzman yardımları gibi veriler vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyleri hakkında bilgiler vermektedir” (Bozdoğan ve Kurt, 2019, s. 43).

Vergi kanunlarının karmaşık olmasına yönelik düşünceler mükelleflerin gönüllü uyum derecelerinde de değişiklik gösterebilir. Mükelleflerin yanı sıra denetim elemanlarında ve vergi yargısında da vergi mevzuatının karışık olması olumsuzluklar meydana getirebilmektedir. Vergi kanunlarının oluşturulurken dikkat edilmesi gereken unsurlar arasında en önemli nokta kullanılan dilin ne ölçüde anlaşılabilir ve sade olduğudur. Vergi kanunlarının anlaşılır, açık, kısa ve minimum seviyede olması hem vatandaş için kolaylık oluşturacak, devlet için olumlu dönüşler sağlayacak ve vergi kayıplarının da önüne geçilebilecektir. “*Bu sayede devletin mükellefe ulaşmak amacıyla katlandığı maliyetler azaldığı gibi vergi gelirlerinde de artış sağlanabilecektir*” (Bozdoğan ve Kurt, 2019, s. 43). Başvurulan yöntemle yaşanan bu karmaşıklıkta ortadan kaldırılacak duruma gelebilecektir.

2.3.5. Belge Düzeninin Yerleşmemiş ve Kayıt Dışı Ekonominin Yaygın Olması

Günümüz şartlarında vergi borcunu belirlemede kullanılan en güvenilir yöntem beyan usulüdür. Kullanılan bu yöntem vergi matrahını bilen en iyi kişinin yükümlü olabileceğine dayanmaktadır. Beyan yönteminde gerekli olan kayıt ve bilgiler yükümlü tarafından tutulmakta olup beyan dönemi geldiğinde bu bilgileri kapsayan vergi matrahı vergi dairesine yazılı bir belge olarak bildirilir. Adaletli bir düzenin oluşabilmesi ve verginin eksiksiz bir şekilde beyan edilebilmesi açısından belge düzeninin yerleşmiş olması gerekmektedir.

Belge düzeninin sağlıklı bir yol izleyebilmesinin yanı sıra bu duruma engel olabilecek türde uygulamalarda bulunmaktadır.

“Bu gibi durumlarda, (esnaf ve küçük çiftçi muafılığından yararlananlar ve kazançlarını götürü usulde beyan edenler gibi) mükellefler her ne kadar fatura alıp-verme, müstahsil makbuzu ve gider pusulası düzenleme gibi yükümlükleri olsa da defter ve belge tutmak zorunda olmadıkları için uygulamada mecbur kalmadıkça bunları yerine getirmemektedirler. Böylece muafiyetten ya da götürü usulden yararlanan bu gruplar, gerçek mükellefiyete geçiş sınırını aşmamaya özen gösterirken, gerçek usuldeki mükellefler de bazı hâsılatlarını gizleme imkanı bulmaktadırlar” (Bozdoğan K. , 2011, s. 36).

Belge düzenine uyma konusunda vergiye karşı bilinçli olmakta önem göstermektedir. Türkiye şartlarında vergi ahlakından ziyade vergi yasası olayının ele alınması durumu söz konusu olduğu için bu düzen rayına oturtturulamamakla birlikte önemli derecede vergi kaçakçılığına da sebebiyet vermektedir. Bu durumun sonucunda belge düzeninin ve kontrol mekanizmasının yavaş ilerleme gösterdiği ve gelişmekte olan ülkelerde daha çok bahsi geçen kayıt dışı ekonomi kavramının yaygınlık gösterdiği bilinmektedir (Türkay, 2009, s. 93).

“*Vergisel anlamda kayıt dışı ekonomi, vergi kaçırma veya vergiden kaçınma güdüsü ile vergi idaresinin bilgi alanı dışında bırakılmış faaliyetler bütünüdür*” (Sarılı, 2002, s. 32). Bir diğer tanıma göre ise kayıt dışı ekonomi ya hiç belgeye bağlanmayarak ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle, gerçekleştirilen ekonomik olayın devletten, alacaklılardan, kazanca katılan işçilerden vb. tamamen ya da kısmen gizlenerek, kayıtlı (resmi) ekonominin dışına taşınmasıdır (Altuğ, 1994; akt. Bozdoğan, 2010, s. 37). Kayıt dışı ekonomiyi ortaya çıkaran bazı unsurlar da mevcuttur. Vergisel anlamda incelendiğinde bu unsurlar; vergi yükünün fazla olması, karmaşık yapıya sahip mevzuatla birlikte sık sık yapılan düzenlemeler, vergi afları ve muafiyet, vergi denetimleri, vergi

cezalarının caydırıcı olmaması, muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetlerinin yetersiz kalması, yolsuzluk ve rüşvettir (Sugözü, 2008, s. 22).

“Kayıt dışı ekonomi, kara para ekonomisi ile vergi dışı bırakılmış ekonominin toplamından oluşmaktadır. Kara para ekonomisi, uyuşturucu ticareti, örgütlü suçlar ve terörizm vasıtası ile yapılan faaliyetler ve kazançları içermektedir. Belirtilen bu faaliyetler yasa dışıdır. Vergi dışı bırakılmış ekonomi, yasal olan faaliyetlerden, vergi kanunları veya mükellef iradesi ile vergilenmemiş faaliyet ve kazançları içermektedir. İşte kayıt dışı ekonomi, yasa dışı ve yasal, fakat vergilenmemiş iktisadi faaliyetlerin tümünü ifade etmektedir” (Şengül, 1997, s. 225).

Bir ülkenin vergi sistemi ne kadar etkin ve adaletli bir şekilde çalışırsa vergi kaçırma oranı ve kayıt dışına çıkma seviyesi de o kadar düşük olacaktır. Vergi kaçakçılığını ve aynı zamanda kayıt dışı ekonomiyi tamamen ortadan kaldırmak pek mümkün olmasa da minimum seviyeye düşürebilmek için çalışmalar yapılabilir. Bu da rasyonel vergi sistemi ile oranların düşürülmesi ve iyi örgütlenmiş bir gelir idaresi ile mümkün olabilmektedir (Bozdoğan K. , 2011, s. 37).

2.3.6. Vergi Affı

“Vergi affı, vergi ile ilgili yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmemiş olan ve bu nedenle kanunlarda öngörülmüş olan cezaların kısmen ve/veya tamamen kaldırılmasına olanak sağlayan girişimler olarak adlandırılmaktadır” (Yılmaz S. , 2018, s. 5-6). Yani vergi affı vergi yasalarının belirtmiş olduğu çerçevede ödeme yapmayan yükümlülere karşı sunulan bir fırsat niteliğindedir. Saptanan vergi kaçakçılığı sonucunda getirilen cezaların bir kısmı cezaya tabi tutulmaksızın ortadan kaldırılmaktadır. Yani devlet vergi affı çerçevesinde ceza verme durumundan ve elde edeceği gelirin bir kısmından vazgeçmiş olacaktır. Vergi afları ayrıca geçmişten kalan dosyaların kapatılması açısından ve ekonominin durgun olduğu dönemlerin yaratmış olduğu ekonomik sıkıntıları giderebilmek için kullanılan bir yöntemdir. Fakat bu durum vergi aflarının tartışma yaratacak şekilde gelir arttırıcı bir yöntem olduğunu ifade etmektedir (Yılmaz S. , 2018, s. 6).

Vergi affı kanunun çok sık çıkıyor olması vergi ödeme bilincine zarar vermekle birlikte vergi ödeme alışkanlığını da zedeleyen bir durumdur. Çünkü zamanında vergisini ödeyen bir mükellefle vergisini zamanında ödemeyen mükellef arasında bir adaletsizlik durumu ortaya çıkaracaktır. Çıkarılan vergi afları vergisini zamanında ödemeyen mükellefin işine yarayacak ve bu durum mükellefin lehine üstünlük meydana getirecektir. Aynı zamanda vergi affı kanununun sürekli çıkarılacağına inanan mükellefte vergi ödeme isteği de azalacak ve zamanla tamamen yok olacaktır.

2.3.7. Vergi Bilinci

Literatüre bakıldığı zaman vergi bilinciyle ilgili farklı tanımlara rastlanmaktadır. Fakat bu tanımlara rağmen henüz uzlaşmış bir tanım yer almamaktadır. Bu tanımlardan bazıları şu şekildedir. Vergi bilinci, mükellefin vergiye karşı bilinçli olmasıdır. Bir başka deyişle mükellefin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki isteklilik düzeyidir (Sağlam, 2013, s. 320). *“Kamusal mal ve hizmetlerin sunumunun yerine getirebilmesi açısından verginin önemini bilen mükelleflerin, vergi ile ilgili ödev ve yükümlülüklerini yerine getirme istek ve arzusunun düzeyine vergi bilinci denir”* (Teyyare ve Kumbaşlı, 2016). Organ ve Yegen (2013)’e göre;

“Vergi bilinci, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından vergi gelirlerinin kamu için olan önemini kavramış toplum bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyidir. Vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda bireyler ödedikleri vergilerin kendilerine ne şekilde döneceğini yani bireyler ödedikleri vergilerin kamu tarafından nerelere harcandığını bilirler ve bunun neticesinde üzerlerine düşen vergi ile ilgili yükümlülüklerini kendilerinden beklenildiği gibi ve içlerinden gelerek yerine getirirler şeklinde açıklanmıştır”.

Bu tanımlardan hareketle mükelleflerin vergiyi algılamaları ve bu durumu davranışlarına yansıtmaları çok önemlidir. Mükellef verginin farkına vardığı müddetçe vergi ödemedeki isteği ve gayreti artış gösterecektir. Bu durum vergi gelirlerinde de olumlu yönde artışa yol açacaktır. Fakat mükellef vergi bilincinde olmaz ise vergi kaçakçılığı oranlarında artış meydana gelecek ve vergi gelirleri azalış gösterecektir.

Vergi bilinci toplumsal hareketliliklerden kolaylıkla etkilenebilir. Ahlaki ve sosyal alanlarda meydana gelen değişimler vergi bilincinin oluşabilmesinde de aksaklıklar meydana getirebilir. Vergi yükünün adil dağıtılmaması, toplum bireylerinin devlete karşı memnuniyetsizliği, vergi gelirlerinin kamu hizmetleri için harcanmaması, vergi idaresine ve yargısına güven duyulmaması gibi durumlar vergi bilincinin zedelenmesine dolayısıyla da vergi uyumsuzluğuna sebep olacaktır (Bozdoğan K. , 2011, s. 37-38).

Vergi gelirlerinde başarının sağlanabilmesinin temel şartı mükellefe vergi ödeme bilincinin yerleştirilmesidir. Bu bilinç doğrultusunda mükellef ödediği verginin nasıl ve hangi koşullarda harcandığını bilerek vergi ödemenin haklılığına inanacaktır. Bununla birlikte ödediği verginin adil olduğunun farkına varan mükellefin artık vergiye karşı direnç gösterme oranı da azalacaktır. *“Bunun için vergiyi toplayan idarenin ve uygulamaların, bu kanaat ve inancın yerleşmesine katkı sağlayacak yönde olması, uygulamaların kamuoyuna iyi anlatılması gerekmektedir”* (Bozdoğan K. , 2011, s. 38).

Vergi kaçakçılığı ile mücadele edebilmek için vergi ödeme bilincinin tam ve eksiksiz bir şekilde mükellefe verilmesi gerekmektedir.

“Vergi bilincinin oluşması; vergi yükünün toplumun tüm bireylerine adaletli olarak dağıtılmasıyla, vergi gelirlerinin verimli ve tüm kesimleri mutlu edecek hizmetlerin finansmanında kullanılmasıyla ve bireylerin vergi ödemenin anayasal bir yükümlülük olduğuna inandırılması ile mümkündür” (Kumluca, 2003; akt. Bozdoğan, 2011, s. 38).

2.3.8. Eğitim ve Kültür Düzeyi

Mükelleflerin vergiye bakış açısı, vergiye bilinçli olmaları ve vergiyi anlayabilmeleri eğitim düzeyleri ile paralellik gösterebilmektedir. Mükellefler, verginin anayasada belirtildiği şekilde vatandaşlık görevi olduğunun ve ülke ekonomisi ve yönetimi için zorunluluk arz ettiğinin bilincindedirler. Genel kültürü ve toplumsal bilinci yüksek olan mükellefler bu yükümlülüğü yerine getirirken daha dikkatli ve titiz davranırlar. Fakat eğitim ve kültür düzeyinin daha düşük olduğu ülkelerde ise mükelleflerin vergisel yükümlülüklerle karşı duyarlılıkları azalmaktadır. Eğitim düzeyi yüksek olan bir mükellef yasalarca gerçekleştirilen değişikliklerin farkında olarak kolay bir şekilde uyum sağlarken eğitim düzeyi düşük olan bir mükellef bu değişikliklere uyum sağlamakta zorlanabilmektedir. “*Bununla birlikte vergi ahlakını olumsuz etkileyecek şekilde vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığına ilişkin fırsatları değerlendirmede daha bilgili ve avantaj sahibidirler*” (Bozdoğan K. , 2011, s. 40).

2.4. VERGİ KAÇAKÇILIĞININ ETKİLERİ

Vergi kaçakçılığı çok yönlü etkilere sahiptir. Yarattığı etkiler itibariyle devlete dolayısıyla da topluma yönelik çeşitli nitelikler oluşturmaktadır. Vergi kaçakçılığının bu niteliklere olumlu sonuçlar oluşturmamasının yanı sıra olumsuzda pek çok durum yaratmaktadır. Vergi kaçakçılığının oluşturduğu bu etkileri üç başlıkta toplayarak incelemek mümkündür.

2.4.1. Mali Etkileri

Çağdaş Devletler vergiyi, topluma hizmet ederken kullanılabilecek finansman kaynağı ve ekonomik hedefleri doğrultusunda kullanılabilecekleri bir araç olarak görmektedir. Vergi kaçakçılığı sonrasında bu kaynakta meydana gelebilecek azalmayla birlikte devlet bütçesinde çıkabilecek açıklardan kaynaklı olarak devlet hem topluma karşı sorumluluklarını yerine getirmede yetersiz kalacak hem de ekonomik hedeflerine ulaşabilmesinde aksaklık yaşamasına sebep olacaktır. Bundan kaynaklı olarak da devlet

çeşitli önlemler alabilmek adına sert mali tedbirler alma yoluna gidecektir ve aynı zamanda kayıtlı dürüst olan mükellef yaşanan bu durumlardan dolayı olumsuz etki görecektir (Kapusuzoğlu, 2007, s. 15). Çünkü denetlenen mükellefler, denetim sürecinde yeni uyum maliyetlerine yani iş takibi, zaman, vs. gibi unsurlara katlanmak zorunda kalabilecektir.

Vergi kaçakçılığı yaygınlaştıkça idareye düşen iş yükünde de artış meydana gelmektedir. Fakat vergi idaresi kısıtlı imkanlarla bütçe ve denetim elemanlarına sahiptir. *“Bu durumda, vergi idaresi ya düşük bir denetim ve yüksek vergi cezaları ile yetinecek ya da denetim ve cezaları optimum düzeye çıkaracaktır”* (Bozdoğan, 2011, s. 42). Düşük bir denetim uygulanması sonucunda yakalanan vergi kaçakçısına ağır ceza uygulanacak fakat yaşanan bu durum yakalanmayan vergi kaçakçısı açısından ödül olmuş olacaktır. Bu durum ise toplumsal açıdan adaletli olmayacaktır.

“Vergi kaçakçılığı her şeyden önce bütçe gelirlerinin azalmasına neden olur. Devlet tahmin ettiği geliri vergi kayıpları nedeniyle sağlayamaz. Bunun sonucu olarak bütçe dengesizliği ortaya çıkar. Bütçenin açık vermesi vergi oranlarının artırılmasına, yeni vergilerin konulmasına, ağıktan emisyonu gidilmesine, fiyatların yükselmesine, enflasyonun doğmasına ve dış ödemeler bilançosunun açık vermesine neden olur. Kaçakçılığın kaçakçılığı körüklemesi ile mali idare, vergi kanunlarını uygulayamaz bir duruma gelir” (Edizdoğan, 1978, s. 131).

Vergi kaçakçılığının mali açıdan bakıldığında olumsuz yönlerinin yanı sıra olumlu yönlerinin de olduğunu söylemek mümkündür. Bu durumu şöyle açıklayabiliriz; vergi kaçakçılığı sonucunda elde edilen gelir miktarı vergi kaçakçılığı yapan kişilerin gelirlerinde bir artışa neden olacaktır bu durumda satın alma gücünde yükselme oluşturacaktır. *“Aynı şekilde vergi kaçırın firmalarda, kaçakçılık sonucu üretim maliyetlerinin düşmesiyle ürettikleri malları daha düşük fiyata satma olanağına sahip olmakta ve kar marjlarını arttırmaktadırlar”* (Güven, 1995, s. 33). Bu açıdan bakıldığında vergi miktarlarında azalma meydana getiren vergi kaçakçılığı, belirli kesimlere avantaj sağlamasının yanı sıra toplumunda düşük fiyatlı ürünler satın almasına olanak sağlayıp, aynı zamanda da vergi kaçakçılığı sonrasında mükellefin artan vergi yüklerinin telafi edilmesine yol açtığı ve ülke ekonomisindeki likidite miktarının artış göstermesi sonucunda ekonomiye yapay bir hareketlilik kattığı söylenebilmektedir. *“Çünkü oluşan bu canlılık yatırım ve üretim miktarlarında artışa ve dolayısıyla da işsizlik miktarında azalmaya yol açmamaktadır”* (Kapusuzoğlu, 2007, s. 15).

2.4.2. İktisadi Etkileri

Vergi kaçakçılığının en önemli iktisadi etkisi şüphesiz yükümlüler ile arasında geçen rekabet eşliğinin zedelenecek koşullar yaratmasıdır.

“Vergi ve sosyal güvenlikle ilgili yükümlülüklerini yerine getiren bir firma ya da yükümlü ile aynı iş kolunda faaliyet gösteren, fakat bu yükümlülüklerini kaçakçılık yoluyla yerine getirmeyen ya da eksik yerine getiren bir başka firma veya yükümlünün ekonomik olarak rekabet güçleri aynı değildir. Yükümlülüklerini yerine getiren işletmelerin maliyetleri yükselmekte, karları azalmakta, dolayısıyla da yatırımlara ayrılacak kaynakları kısıtlayarak işletmelerin istikrarlı bir büyümeye kavuşmalarını engellemektedir” (Çiçek, 2006, s. 87).

Bu durumu şöyle açıklamak mümkündür. Aynı piyasa da faaliyet gösteren iki firmadan vergi kaçakçılığı yapmayan ve sisteme kayıtlı olan firmanın rekabet gücü zayıftır. Bunun sonucunda rekabet gücü zayıflayan firmalar bu güçsüzlükten kurtulmak amacıyla kendilerine farklı yollar arayacaklardır. Bu arayış sonrasında siyasi iktidarlar aracılığıyla kendilerini bu yükten kurtaracak bir takım muafiyet ve istisnaları yürürlüğe koymaları için baskı uygulamaya çalışacaklardır. Bunun aksi durumda ise kurallara uyan ve kendi yükümlülüklerini yerine getiren yükümlüler veya firmalar piyasadan çekilme durumuna gidecektir ki bu durumda ekonomik istikrar ve istihdam açısından olumsuz sonuçlar getirebilecektir. Bu olumsuz sonuçlar ise vergi kaçırarak işlerini ilerleten firmalar, kayıtlı olan ve vergi kaçakçılığı yapmaktan uzak olan firmalara karşı önemli derecede haksız rekabet üstünlüğü sağlamış olacaktır.

“Vergi kaçakçılığı sonucunda oluşan kayıt dışı ekonomi verileri resmi kayıtlara girmediğinden kayıtlı ekonomide belirlenen ekonomik göstergeler (enflasyon, işsizlik, büyüme oranları ve milli gelir) gerçekte olduğundan farklı çıkmaktadır” (Sarılı, 2002, s. 43). Çünkü resmi ekonomik göstergeler sadece kayıtlı ekonominin göstergeleridir. Ekonomik verilerin, gerçeği yansıtmaması refahı olumsuz yönde etkilemekle birlikte ekonominin durumunu yansıtırken de yanlış bilgi vermekte ve bu verilere göre uygulanacak iktisadi ve mali politikalardan da beklenen sonuçlar gerçeği yansıtacak nitelikte gerçekleşmeyecektir.

Vergi kaçırılması sebebiyle devletin yeterli gelir düzeyine sahip olmaması bütçe açığının artış göstermesine neden olmakla birlikte kamu kesiminin de borçlanma gereksinimini arttıracaktır. Artan bu gereksinimlerde kamu yatırımları ve gelir dağılımını olumsuz bir biçimde etkileyecektir.

Sonuç olarak ise vergi kaçakçılığı ile meydana gelen vergi kayıpları neticesinde kamu harcamalarını dengeleme yoluna gidileceği için yeni vergilerin konulması ve vergi

oranlarında artış yaşanması sonucu ekonomik büyümede yavaşlama, fiyat istikrarında bozulma, gelir dağılımlarında adaletsizlik ortaya çıkar ve ülkenin uluslararası alanda rekabet gücü azalır (Kapusuzoğlu, 2007, s. 13-14).

2.4.3. Sosyal Etkileri

Vergi kaçakçılığının toplumun sosyal yapısı üzerinde önemli etkileri bulunmaktadır. Yüksek düzeyde vergi kaçakçılığı sonucunda ortaya büyük bir kayıt dışılık çıkacaktır. Bu kayıt dışılığın meydana gelmesi üretim ve yatırım miktarlarında azalma oluşturacağı gibi bu durum sonucunda işsizliğin ve suç sayılarındaki artış bu sosyal etkilerden bir tanesidir.

Devletin ülkede yaşayan vatandaşların ihtiyaçlarını karşılamasında yararlanılan vergi, toplumsal barışın sağlayabilmesinde ve refahın artmasında da başvurulabilecek önemli araçlardan biridir. Devletin bu unsurları yerine getirebilmesi için çeşitli düzenlemelere gitmesi gerekmektedir. *“Bu düzenleme, yüksek gelir seviyesine sahip olan mükelleflerden daha fazla vergi, orta ve düşük gelir seviyesine sahip olanlardan ise orantısız olarak daha az vergi alınması şeklinde olabilir”* (Bozdoğan K. , 2011, s. 44).

Ülke içinde yaygınlık gösteren vergi kaçakçılığı ve kayıt dışılık düzeyi toplumun düzenini olumsuz yönde etkilemektedir. Toplumun ülke yönetimine karşı olan güveninde zedelenme meydana geldiğinde yasa dışı yollara başvurularak sorun çözme yoluna gidilebilmektedir. Bu yollara başvurulmasının sebebi toplumun ülkeyi yönetenlerden birlik, beraberlik ve adaletin sağlanabilmesini de bekledikleri için bu gibi durumla karşılaşmayıp, güvensizlik sezildiğinde halkta kendi bildiği yollara başvurmaktan geri kalmamaktadır. Toplumda yöneticilere karşı oluşan tepkiler sonucunda ülkede bunalım ve istikrarsızlık ortamlarının doğmasına da zemin hazırlanmış olacaktır.

Olumsuz yönlerin yanı sıra vergiye ilişkin kayıt dışılığın oluşturduğu olumlu etkilerde mevcuttur. Vergi açısından kayıtlı olan firmalar daha çok nitelikli eleman istihdam etme yoluna giderek yüksek maliyetlere katlanmak ve bu durumun sonucunda kaliteli bir çıktı elde etmek istemektedir (Kapusuzoğlu, 2007, s. 14). Bu durumun aksine yeterli niteliklere sahip olmayan kişiler istihdam edilme olanağından da yoksun kalmaktadır. *“Kayıt dışı ekonomide ise, her seviyeden insana istihdam olanağının sağlanması hem işsizliği azaltır hem de işverenlere daha düşük maliyetle işgücü çalıştırma olanağı sağlar”* (Sarılı, 2002, s. 44). Bu durum çoğu insana istihdam edebilme

imkanı sağlamakta ve onların gelir elde etmesini sağlayarak sosyal yapı içerisinde yer alabilmelerine de neden olmaktadır.

2.5. TÜRKİYE’DE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU VE CEZASI: VUK 359

Vergi kaçakçılığı suçu ve cezalarına ilişkin düzenlemeler VUK’un 359. maddesinde dört bent halinde düzenlenmiştir. Buna göre;

“a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir” düzenlemesi yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre varlığı noter tasdiki ile veya sair suretle ortaya konulan, saklanması, tutulması ve gerektiği dönemlerde incelemeye ibraz edilmesi gereken defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmış olmak suç olacak şekilde düzenlenmiştir” (VUK. md. 359).

“Failin vergi ödememek veya daha az vergi ödemek için yapacağı herhangi bir hesap veya muhasebe hilesi bu suçun failini oluşturabilecektir” (İbrahimoglu, 2018, s. 27).

“Defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak vergi kaçakçılığı suçlarının en genelidir” (Donay, 2008, s. 127). Bunun yanı sıra muhasebe ve hesap hilesi yapma suçu sadece vergi kaçırma ile sınırlı değildir. Bazı durumlarda işletme içerisindeki yolsuz işlemlerin üstünü örtmek, bazı teşviklerden kurallara uyulmayacak şekilde yararlanmak ve işletmenin ortaklarından kazanılan karı gizlemek şeklinde de işlenebilir (Erdemir, 2016, s. 25). Bu şekilde düzenlenen defter ve kayıtlar yanıltıcı belge niteliği taşımaktadır.

Suçun oluşabilmesi için failin özellikle VUK’da yer alan defter ve belgelerde muhasebe hilesi yapmış olması gerekmektedir. *“Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu dışındaki diğer kanunlarda öngörülmüş belge ve defterlerde yahut mükellefin kendi ihtiyarıyla tuttuğu ve düzenlediği defter ve belgelerde hesap ve muhasebe hilesi yapmak suretiyle bu suçu işlemesi mümkün değildir”* (Erdemir, 2016, s. 22). Tutulan defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak için de değişik yöntemlere başvurulmaktadır. Bu sebeple ise kanun koyucu suçu tahdidi suç olarak düzenleme yoluna başvurmadan kişiyi hürriyetinden yoksun kılmayacak şekilde yeni bulunacak hileli yollarında cezasız kalmasının önüne geçmiş olacaktır (İbrahimoglu, 2018, s. 27). Hesap ve muhasebe de

hileye başvurulmasının sebeplerinden birisi de vergiye tabi tutarın azaltılmasına yönelik kasıtlı yapılan bir harekettir. Ortaya çıkan sonucun suç sayılabilmesi için defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapılması gerekmektedir. Fakat yapılan bu eylem sonrasında vergiye tabi tutarın azalması sonucu beklenemez.

Vergi yasaları gereğince belge düzenlemek, defter tutmak ve bunları saklayıp ibraz etme mecburiyetleri bulunan vergi mükellefleri ve sorumlu olan kişilerle birlikte bunların kanuni temsilcileri bu suçun faili olabilmektedir. Vergi cezaları kural olarak, yükümlünün ya da sorumlunun kendisine uygulanır (Karakoç, 2003; akt. İbrahimoglu, 2018, s. 28). VUK'da da yer aldığı üzere defter ve kayıtlarda muhasebe hilesine başvuran faile verilecek ceza on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasıdır.

“b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir” düzenlemesi yer almaktadır (VUK. md. 359).

Yok etme işlemiyle birlikte defter sayfasının yerine başka bir yaprak ekleyenler veya hiç eklemeyenler, belgelerin asıl veya suretini sahte yollardan düzenleme işlemi gerçekleştirenler ve belgeleri tamamen ortadan kaldırma neticesinde suça teşkil etmiş olacaklardır. “*Suçun oluşması için tutulması zorunlu defterlerden birinin sayfalarını koparmak yeterlidir*” (Kocayılmaz ve İstemi, 2015, s. 51). Bu belgeler konuyla ilgilenen kişiler tarafından istendiğinde mutlaka ibraz edilmesi gerekmektedir. Fakat ibraz edilmediği durumlarda ya da ibraz edildiği halde ortaya eksik veya yanlış bir defter, kayıt veya belge çıkarıldığı takdirde eylemin gizleme eylemini yoksa yok etme eylemini olduğunun belirlenmesi güç olacaktır ve ancak inceleme sonrası açığa çıkmaktadır. Bir şeyi yok edebilmenin ilk kuralı o şeyin var olmasıdır. Ortada bir suç olabilmesi içinde defter, kayıt ve belgelerin var olduğunun ortaya konulması ve kayıtlara teşkil edilmesi gerekmektedir (Darbaş, 2014, s. 48). “*Şayet bu belgeler ilgili bulundukları defterlere kaydolunmazlar ise yahut kayıtlara dayanak olacak şekilde bu belgelerde istifa edilmemişse suç oluşmayacaktır*” (Erdemir, 2016, s. 46).

Bir diğer suç unsuru olan defter sayfalarının yok edilerek yerine başka yapraklar koyma veya hiç koymama eylemi VUK'un 218. maddesi gereğince suç oluşacaktır.

“Burada önemli olan eylemin hata mı yoksa hile amaçlı mı olduğuna dikkat etmek gerekir. Hata varsa ilgili düzeltme kuralları dairesinde düzenleme yapılır ancak bunun dışına çıkmak

suretiyle sayfaların yok edilmesi veya başka yapraklar konması sonucunda matrah eksikliği ortaya çıkması ya da hiç çıkmaması sonucu kaçakçılık fiili oluşacaktır” (Ak, 2019, s. 70).

“c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır” düzenlemesi yer almaktadır (VUK. md. 359).

“Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak suçu, Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin “c” bendinde düzenlenmiştir. Bu suç daha önce “b” bendinin iki numaralı alt bendi iken 5728 sayılı kanunla yapılan değişiklikle “c” bendine alınmıştır” (Darbaş, 2014, s. 52). Bu bend diğer bendlerde adı geçen eylemlerin önüne geçebilmek ve kayıt altına alınarak incelenmesini daha kolay hale getirebilmekle birlikte denetleyebilmek amacıyla düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra vergi kaçakçılığının önüne geçilebilmesi amacıyla da Maliye Bakanlığı mükellefler tarafından kullanılan belgeleri kayıt altına alma yoluna gitmiştir.

VUK uyarınca mükellefler tarafından kullanılacak olan belgeler Maliye Bakanlığı’nın anlaşmalı olduğu matbaalar tarafından basılmalıdır.

“Anlaşmalı matbaa işletmecileri, belge bastırmak isteyen mükellefin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur. Matbaa işletmecisinin istemesi halinde mükellef veya vekili, kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır” (Darbaş, 2014, s. 52).

Mükelleflerin anlaşmalı olan matbaalarda evraklarını bastırmaları yapılacak bir denetleme esnasından ilgili kişilerce istenilecek belgeler arasında bulunmaktadır. *“Diğer yandan matbaa dışında düzenlenen belgeler ise noter tasdiki ile tasdiklenmektedir”* (Çavuş, 2016; akt. Ak, 2019, s. 71).

Matbaa işletmecileri ise basım ve dağıtım işleri sonrasında belgelerle ilgili olarak düzenledikleri bilgi formlarını elektronik ortamda internet aracılığıyla Bakanlığa göndermekle yükümlülerdir. Kanun hükümlerine bakıldığında sadece Maliye Bakanlığıyla anlaşma halinde olan kişiler belge bastırabilmektedir. Bu hükme uyulmaması durumunda ise cezai yaptırım uygulanmaktadır. Ancak yönetmelik, Defterdarlarında böyle bir anlaşma yapabileceklerini öngörmektedir. Defterdarlık, Maliye Bakanlığı’nı illerde temsil eden bir makam olarak belirlediği için Bakanlık adına bu sözleşmeleri yapabilme yetkisine de sahiptir (Donay, 2008, s. 150). Bu sebeple

Defterdarlık ile yapılan sözleşmeler Maliye Bakanlığı adına yapılmış sözleşmeler olarak değerlendirilip geçerlilik gösterebilmektedir.

Yapılan bu düzenlemelerin dışına çıkılarak anlaşmalı olmayan matbaalarda belge bastırma işlemini gerçekleştirmek, belgede sahteciliğe başvurmak ve basılan bu belgeleri bilerek kullanmak kasten işlenilen bir suçtur. *“Kullanma eylemi, bir muamele sebebiyle mükellef tarafından doldurulması, imzalanması, doldurulan belgenin bir örneğinin muamelenin diğer tarafına verilmesi ve VUK’a göre tutulması zorunlu defterler kaydedilmesi demektir”* (Candan, 2010; akt. Darbaş, 2014, s. 53). Adı geçen bu eylemler arasından sadece bir tanesinin yapılmış olması bile suç sayılması için yeterli olmakla birlikte bu kişiler iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.

“ç) (Ek:29/4/2021-7318/4 md.) “Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

(Ek fıkra:8/4/2022-7394/4 md.) Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.

(Ek fıkra:8/4/2022-7394/4 md.) Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.

(Ek fıkra:8/4/2022-7394/4 md.) Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.

(Ek fıkra:8/4/2022-7394/4 md.) Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanunu’nun 43’üncü maddesi uygulanır. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344’üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez” düzenlemeleri yer almaktadır (VUK. md. 359).

“29 Nisan 2021 tarihli ve 7318 sayılı “Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile vergi kaçakçılığı suçunun düzenlendiği VUK’un 359. maddesine (ç) bendi eklenmiştir” (Ömercioğlu, 2022, s. 171). Eklenen bu bentle birlikte vergi kaçakçılığı suçlarına yeni bir grup daha dahil edilerek dört farklı suç tipi

incelemeye alınmıştır. Bu maddenin gerekçesi olarak ise vergi güvenliğini sağlayabilmek için vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomi ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi gerektiği düşüncesiyle düzenleme yapıldığı ifade edilmektedir (Ömercioğlu, 2022, s. 172).

Belirtilmesi gereken bir diğer hususta etkin pişmanlık müessesesidir. Bu kapsam da 15.04.2022 tarih ve 31810 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7394 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 4 ve 6. maddeleriyle vergi kaçakçılık suçları için vergi mevzuatına etkin pişmanlık müessesesi getirilmiştir (Yücel ve Bozdoğanoglu, 2022, s. 1247). Söz konusu kanunun 4. maddesi;

“Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.

Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.

Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır” şeklinde düzenlenmektedir.

Bahsi geçen kanunun 6. maddesine göre ise;

“Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359 uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, bu maddeyi ihdas eden Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde Hazineye ödedikleri takdirde 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanabilir. Bu fıkra da belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.

Birinci fıkra hükümleri bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde soruşturma ve kovuşturma evresinde bulunan dosyalar hakkında da uygulanır. Bu takdirde, ödemenin hüküm verilinceye kadar yapılması şarttır.

Bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde 359 uncu madde kapsamına giren suçlardan dolayı temyiz veya istinaf kanun yolu incelemesinde bulunan dosyalardan, 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemeler nedeniyle lehe değerlendirme yapılması gereken dosyalar hakkında bozma kararı verilir.

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyalar gelişlerindeki usule uygun olarak ilk derece mahkemelerine gönderilir. 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemelerde yer alan zincirleme suça ilişkin koşulların belirlenmesi, duruşma açılmak suretiyle yapılır. İlgili hüküm VUK’ta Geçici 34. madde başlığı altında düzenlenmektedir”.

Yeni getirilen düzenlemeyle birlikte VUK 359. maddeye eklenen esas hükmünde etkin pişmanlık tam anlamıyla belirtilmemiş olsa da geçici 34. maddeye göre bu uygulamanın bir etkin pişmanlık olduğu ifade edilmektedir (Candan, 2022).

Etkin pişmanlık, işlenilen suç sonrasında ortaya çıkan suçun meydana getirmiş olduğu zararlı sonuçların en aza indirilmesi veya sonuçların ortadan kaldırılması için bir çaba içine girilmesini ifade etmektedir. Bir başka ifadeyle *“fail suç işlerken sahip olmadığı pişmanlık duygusunu suç tamamlandıktan sonra neticenin etkilerini ortadan kaldırmaya, azaltmaya, eski hale getirmeye yönelik girişimleridir”* (Bayraklı, 2016, s. 5). Etkin pişmanlık kusurluluğu ortadan kaldırmaz aksine kişi pişmanlığını belirttiği durumda ve suçlu olduğunu açıkça ifade ettikten sonra, suç oluşturan eylemini hukuki yollara döndürerek devamında suçun olumsuz etkilerini ortadan kaldırmaya yönelik çabalarıdır (Şişman ve Sarsıkoğlu, 2022, s. 1595).

3. BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VE FARKLI ÜLKELERDE VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

3.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

Vergi güvenlik önlemleri her ülkenin ekonomik yapılarında meydana gelen değişimlere ve gelişimlere göre şekillenmektedir. Bir vergi sisteminin etkin bir rol oynayabilmesi için uygulandığı ülkenin ekonomik gelişmesi, hukuk sistemi, sosyo-psikolojik yapısı ve ahlaki değer yargılarıyla uyum içerisinde olması gerekmektedir. Aynı zamanda vergilemedeki gelişmeleri ve değişimleri takip ederek bu değişimleri kendi koşullarına uyum sağlayacak biçimde uygulaması gerekmektedir. Çalışmanın bu bölümünde ise Türk Vergi Sisteminde yer alan ve Vergi Güvenlik Önlemleri olarak adlandırılan uygulamaların zaman içerisindeki ilerleyişi, gelişmeleri ve tarihsel süreci ele alınacaktır.

3.1.1. Osmanlı İmparatorluğu Döneminde Vergi Güvenlik Önlemleri

Osmanlı vergi sistemi iki ayrı dönemi kapsayan bir süreçtir. Birinci dönem Osmanlı İmparatorluğu'nun 14. ve 15. yy'da kuruluş dönemini tamamlamasıyla başlamıştır. İlk dönem olarak adlandırdığımız tanzimat öncesi dönemde gelişen, faaliyetlerini sürdüren ve sonrasında bu işlevleri gerçekleştiremeyecek hale gelen Osmanlı İmparatorluğu yer almaktadır. İkinci dönemde ise tanzimatın 1839 yılında modernleşme ve yenilenme adı altında ilan edilmesiyle, çökme dönemi olan 1922 yılına kadar devam eden süreçteki iyileştirme hareketlerinin sürdürüldüğü dönemi kapsamaktadır. Bu bölümde ise Osmanlı İmparatorluğu'nun tanzimat öncesi dönem ile tanzimat dönemi ve sonrası ele alınacaktır.

3.1.1.1. Tanzimat Öncesi

Vergi Osmanlı Devlet'inde, mali teşkilatın gelir kısmının ana unsurunu oluşturan, devletin devamlılığını sağlayan ve olağanüstü durumlarda devletin ihtiyaçlarını karşılamak için padişah tarafından konulan yükümlülüklerdir (Yılmaz Y. , 2019, s. 12). Bu yükümlülükleri koyma yetkisi padişaha ait olup padişahlar bu yetkilerini vekalet yöntemi ile gerektiği takdirde kadılara devredebiliyorlardı. Padişah, vekili olan kadıları kontrol edebilme, yeniden yargılama kararı verme, gerekli gördükleri durumlarda iptal

edebilme veya başka bir görevliyi aynı konu hakkında yargılama yapması için görevlendirme yetkisine sahipti (Ekinci, 2001; akt. Bozatay ve Demir, 2014 s. 76). Kadılar, padişaha karşı sorumlu olmakla birlikte aynı zamanda Divan’a karşı da sorumlu olmuşlardır. Padişah tarafından görevlendirilen kadılar görev yaptıkları bölgede hiçbir makamdan ve kimseden emir almadan bağımsız bir şekilde hareket edebiliyorlardı. *“Kadı, görev yaptığı bölgenin mülki idare amiri olmasından dolayı bölgede görev yapan bütün memurları denetleme yetkisiyle donatılmış, idari görevleri adı altında devlete ödenmesi gereken vergileri toplamaktan da sorumlu tutulmuştur”* (Şahin, 1993; akt. Bozatay ve Demir, 2014, s. 78).

Osmanlı devleti kuruluşundan itibaren Müslüman bir ülke özelliği taşıdığı için oluşturmuş olduğu vergi sistemiyle birlikte yer alan devlet kurumları da İslami özelliklere göre belirlenmekteydi. Vergi, Osmanlı Devleti’nin kuruluşundan Tanzimat Dönemi’ne kadar ki geçen sürede iki temele dayanmaktaydı. *“Bunlardan ilki tamamen İslam hukuku esaslarına göre belirlenen vergilerden ibaret olan şer’i hukuk, diğeri ise padişahın yasama yetkisine dayanarak koyduğu, ancak yine şer’i hukuk sınırları çerçevesinde belirlenen örfî hukuktur”* (Erol, 2020, s. 359). Şer’i vergilerin temeli ise İslam mali hukukundan oluşmaktadır. İslam hukuk esaslarına göre düzenlenmiş olan ve şeriatın emrettiği şer’i vergiler grubu içerisinde “Zekat, Öşür (aşar), Haraç ve Cizye” yer almaktadır. Zekat; ihtiyacından daha fazla mala sahip olan bir kişinin yıl içerisinde bu malların kırkta biri kadarını fakirlere vermesidir. Zekat zamanla geliri muayyen hizmetlere ayrılmış bir vergi mahiyetine girmiştir. (Aksoy, 1998; akt. Yeniçeri, 2005, s. 74). Öşür; toprak ürünleri için Müslümanlardan alınan vergi olarak ifade edilmektedir. Elde edilen ürünlerden vergi olarak ise onda biri kadarı alınmaktaydı. Osmanlı Devletindeki vergiler arasında en eski yere sahip olan öşür vergisi imparatorluk dönemi süresince mali sistem içerisinde kalmayı başarmış en önemli vergi olmuştur. Bu verginin bir diğer özelliği ise sadece dini esaslara dayalı olmamakla birlikte birçok bölgeden devralınan yerel örf ve adetlere, mali ve ekonomik koşullara ve tarihi miraslara göre de belirlenmekteydi. Haraç; Müslüman olmayan kişilerden ve toprak üzerinden alınan bir diğer vergidir. Haraç, kendi içerisinde de harac-ı muvazzaf ve harac-ı mukassem olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. *“Harac-ı muvazzaf, ziraat yapılan miri arazi üzerinden maktu yıllık olarak alınan vergidir”* (Giray F. , 2014, s. 103). Harac-ı mukassem ise miri arazi üzerinden elde edilen üründen alınan vergidir. Cizye; devletin himayesinde olan ve

askerlik görevinden muaf tutulan aynı zamanda Müslüman olmayan kişilerden alınan vergidir.

Osmanlı Dönemi Tanzimat öncesinde alınan vergilere Kur'an ve hadisler çerçevesinden bakıldığında İslam dininin sosyal hayatı düzenleme açısından birçok kuralının yer aldığı görülmüştür. Müslüman olan kişilerin ve gayrimüslimlerin İslam memleketinde ödemiş oldukları vergiler birbirinden bağımsız olmakla birlikte iki mükellef zümresi de farklı şekilde ele alınmıştır. *“Müslümanların ödedikleri her tür vergi, hangi ad altında olursa olsun zekat ve sadaka mana ve kavramı altında değerlendirilmesine karşın gayrimüslimlerin ödediği hiçbir vergi zekat olarak kabul edilmemiştir”* (Mutlu, 2009, s. 48).

Osmanlı Dönemi Tanzimat öncesinde belirlenen vergi gruplarından bir diğeri ise şer'i vergiler çerçevesinde ele alınan örf'i vergilerdir. Tekâlif-i örfiyye adı da verilen vergi grubu *“devletin çeşitli ihtiyaçlarının karşılanması için padişah tarafından koyulan ya da şer'i vergilerin zamana ve coğrafyaya göre ihtiyaçlar doğrultusunda uyarlanması sonucu oluşan vergiler olarak tanımlanabilir”* (Erol, 2020, s. 359). Osmanlı mali sisteminin temsili olan bu vergiler kanun koymakla yükümlü padişah tarafından zamanın şartlarına ve ihtiyaçlarına uygun olarak düşünülmüş ve hiçbir şekilde din ayrımı gözetmeden herkesten tahsil edilen vergilerdir. Örf'i vergiler bölgenin iklim şartlarına, hayvan yetiştirme şartlarına ve bitki örtüsünün farklılıklar göstermesine göre belirlenmekte olup bu vergilerin türleri ve miktarları Osmanlı sancaklarının her biri için ayrı ayrı düzenlenen kanunnamelerinde belirtilmiştir.

Örf'i vergiler kendi içerisinde “Avarız-ı Divaniye” ve “Rüsum-u Örfiye” olmak üzere iki ana başlıktan oluşmaktadır. Avarız-ı Divaniye; kısaca avarız vergisi adı altında toplanan bu vergi divan kararı ve padişah emriyle toplanan, başta savaş zamanlarındaki giderleri finanse etmek için kullanılırken 17. yy. sonrası devamlı bir vergi haline gelmiştir. Devamlı vergi haline gelmesinin sebebi ise olağanüstü hallerde hazinenin sıkıntıya girmesini engellemektir. *“Söz konusu vergiler beldelere topluca konup, hane başına tarh olunur ve taksitle ödenirdi aynı zamanda önceleri aynî iken 1718'den itibaren nakdî olarak tahsil edilmeye başlanmıştır”* (Yurtseven, 2012, s. 156).

Avarız-ı Divaniye yani avarız vergileri farklı şekillerde uygulanmaktaydı. Bu vergiler tarımsal ürünler üzerinden alınan “Nüzul, Sürsat, İştira Bedeli, Avarız Akçesi, İmdadiye-i Seferiye, İmdadiye-i Hazariye ve İlane-i Cihadiye” vergilerdir. Nüzul;

“Osmanlı ordusu sefere çıkarken konakladığı menzillere askerlerin gelişinden önce miktarı ve cinsi belirlenmiş un ve arpa şeklindeki erzakların nakledilmesi şeklinde uygulanırdı” (Giray F. , 2014, s. 109). Nakledilen bu erzakların ulaşım giderleri ise yükümlüler tarafından karşılanır bu da aynı vergi olarak adlandırılırdı. Fakat ihtiyaç anında nüzul vergisinin nakit olarak ödenmesi de istenebilirdi. Sürsat; savaşa giden orduların yol boyunca konaklayacağı yerlerde ihtiyaç duydukları yiyecek ve yemde, ağırlıklı olarak, arpa, buğday, sade yağ, bal, koyun eti, odun, saman gibi ürünlerin devletin belirlemiş olduğu fiyat üzerinden sağlanmasıdır (Selçuk, 2008, s. 179). Sürsat bedeli mutlak bir yükümlülük olmayıp karşılığı bulunan bir vergi çeşididir (Giray F. , 2014, s. 110). İştirak Bedeli; orduların beslenmesi için gerekli olan zahireyi yani gerektiğinde kullanmak için saklanan tahıl ürününü nüzul ve sürsat ile karşılayamayınca zahire olarak açığı kapatmasına denilmektedir (Yurtseven, 2012, s. 156). Avarız Akçesi; *adı altında nakit para olarak devletin sefer masraflarına iştirak olarak aldığı vergiye verilen genel isimdir* (Döşemetaş, 2019, s. 30). Zaman içerisinde paranın değerinde meydana gelen düşüşe paralel olarak miktarında artış yaşanan maktu ve nakit olarak alınan bir vergi türüdür. İmdadiye-i Seferiye; savaş dönemlerinde askeri harcamaları finanse etmek için alınan vergiler olarak toplandıktan daha sonra düzenli vergi geliri arasına girerek savaş ve barış dönemlerinde farklı miktarlarda tahsil edilen vergi haline gelmiştir. İmdadiye-i Hazariye; İmdadiye-i Seferiye vergisinden farklı olarak barış dönemlerinde ordunun giderlilerini karşılamak için toplanan vergidir. Hazariye vergisi miktarı daha düşüktür ve Seferiye vergisi iki veya üç taksitte de toplanabiliyordu. Bu iki vergi savaş ve barış yıllarında birbirlerini tamamlayıcı nitelikteydi. İane-i Cihadiye; savaş harcamaları için toplanan geçici bir vergi türüdür (Giray F. , 2014, s. 112).

“Osmanlı Devleti’nde örfi ve şer’i olarak iki gruba ayrılmış çok sayıda vergi bulunmasına rağmen, vergiler çok yüksek miktarda değildi” (Erol, 2020, s. 361). Sabit ve istikrarlı şekilde ilerleyen miktarların artırılmamasına özen gösterildiği için vergiden kaçma ve vergiden kaçınma eylemi de çok fazla görülmemekteydi. Fakat Osmanlı Dönemi Tanzimat öncesinde ekonominin büyük bir kısmı savaş ganimetlerine ve tarıma dayanan aynı vergilerden oluşan, ilahi yasalar ile yönetilen ve bu durumda vergi sisteminden yoksun olan bir ülkede hukuksal anlamda vergi güvenlik önlemlerinden bahsetmek söz konusu değildi (Yeniçeri, 2005, s. 75).

3.1.1.2. *Tanzimat Dönemi ve Sonrası*

“Tanzimat Devri, devleti yenilemek, bir düzen ve esasa bağlamak, keyfî yönetime son verip hukuka uygun bir devlet, hukuk devleti kurmak amacıyla girilen hareketler devridir” (Yılmaz Y. , 2019, s. 18). 1839 yılında başlayan yeniden düzenlenmenin ve yenileşmenin dönemi olan Tanzimat Dönemi önceki dönemlere göre farklı özellikler taşımaktaydı. Bu dönemde farklı alanlarda düzenlemeye gidilmesine rağmen yenilenmenin ağırlığını gelir-gider arasındaki dengesizliğe karşın mali konular oluşturmaktaydı.

“Verginin konulması ve tahsili ile ilgili reformların yapılması, devletin gelirlerinin kontrol altında tutulması, vergi konusunda halk arasındaki dengesizliğin ve haksızlıkların önüne geçilmesi, vergi verecek kişilerin tespit edilmesi, ağır vergi yükünün hafifletilip halkın refaha kavuşturulması, bu sayede devletin gelirlerinin artırılarak son dönemde gittikçe bozulan gelir-gider dengesinin yeniden kurulması için köklü değişiklikler yapılması Tanzimat’ın ana hedefleri arasındaydı” (Erol, 2020, s. 361).

“Tanzimat’la birlikte vergilerde sadeleştirme çalışmaları olsa da mali zaruriyetler nedeniyle fazla mesafe kat edilememiştir” (Mutlu, 2009, s. 55). Tanzimat’ın Fermanı ile çeşitli kamu gelirlerinin direkt olarak hazineye girmesi yönünde karar alınmasıyla birlikte kamu hizmetlerinin de tek kaynaktan finanse edilmesi kararlaştırılmıştır. Yani devlet kendi gelirlerine doğrudan sahip olmaya başlamıştır. Tanzimat’la birlikte mal, hayvan ve arazi sahibi olanların elde ettikleri gelirler kayıt altına alınarak sahip oldukları mallar oranında vergi tespiti yapılmıştır. Bu vergi tespitinin, vergi tarhı ve tahsilinin de birer devlet memuru olarak sorumlu tutulan muhassıllar tarafından yapılması uygun görülmüştür (Gökbilgin, 1967, s. 106).

Tanzimatın ilan edilmesinden sonra vilayetlere şer’i vergilerin kaldırılması fakat ağnam, öşür ve cizye resimlerinin hariç tutulması yönünde ferman gönderilmiştir. Bu fermanla birlikte çok fazla sayıya sahip olan örfi vergilerde birleştirilmiştir. Kaldırılan bu vergiler yerine daha adaletli olabilmesi açısından herkesin ticaret, kazanç ve serveti oranında vergi tahsili yapılması uygulamasına geçilmiştir. Bu geçilen uygulamayla birlikte Osmanlı Tanzimat Dönemi’nin mali sistem üzerindeki en değerli yeniliği hayat bulmuştur. Bu açıdan değerlendirildiğinde Osmanlı Devleti’nin en önemli özelliklerinden biri de vergi kayıp ve kaçakçılığına imkan vermemesidir.

Ekonominin içinde bulunduğu durumlara göre farklılık gösteren vergiler arasında gelirin büyük bir kısmı tımar sistemine göre toplanmaktaydı. *“Tımar sistemi devletin maliye, ordu ve idareden oluşan üç önemli kurumunu ilgilendirmekteydi”* (Giray F. ,

2010, s. 183). Ayrıca Osmanlı toprak düzeni de tımar sistemi ile yürütölmekteydi. Tımar sisteminin geniş anlamıyla *“belirli bir yere ait vergi gelirlerinin tümünün veya bir kısmının, dirlik olarak havale yoluyla bir görevliye devredildiği ve bu devir karşılığında da bazı hizmetlerin ona yüklendiği; mali, idari, askeri amaçları olan bir sistemdir”* (Ortaylı, 2011, s. 124). Tımar sisteminin uygulanabilmesi için yaşanan bölgedeki vergi gelirlerinin ve nüfus dağılımının bilinmesi gerekiyordu. *“Bunların saptanabilmesi için vergi geliri sağlayabilecek tüm mal ve insan kaynaklarının sayımı yapılarak tahrir defteri adı verilen defterlere kaydedilir, daha sonra bu kaynaklar sağlayacakları yıllık gelirin miktarına göre dirlik adı verilen bölümlere ayrılırdı”* (Pamuk, 2010, s. 42). Dirlik, devletin savaş zamanlarında başarılı olan askerlere maaş karşılığında ve hizmet erbabına bırakılan toprak parçaları olarak adlandırılmaktaydı. Bu toprak parçaları has, zeamet ve tımar olmak üzere üç gruba ayrılmaktaydı. Has; yıllık geliri 100.000 akçe ve üzeri olan arazilerdir. Zeamet; yıllık geliri 20.000-100.000 akçe olan arazilerdir. Tımar; yıllık geliri 3.000-20.000 akçe olan arazilerdir (Çay, 2009, s. 4). Tımar adı verilen bu arazilerde kendi içinde veriliş tarzlarına göre üçe ayrılmaktaydı. Mustahfaz tımarı, hizmet tımarı ve eşkinci tımarıdır. Dirlik sahipleri gelirlerinin bir kısmı ile kendi hayatlarını idame ettirebilmek için çabalarken bir kısmı ile gelirin büküklüğüne göre farklılık gösteren askerleri beslemekle yükümlülerdi. Bu şekilde devletin hazinesinden herhangi bir para çıkışı olmadan ordunun temelini teşkil eden adlarına tımarlı sipahi denilen askeri sınıfla ayakta tutulurdu. Kurulduğu zamandan 16. yüzyılın ikinci yarısına kadar başarılı bir şekilde ilerleme gösteren ve devlet bünyesinde olan tımar sistemi çeşitli sebepler dolayısıyla bozulmalar yaşamaya başlamıştır. *“Zamanla işlevini yitiren ve Osmanlı ekonomik sisteminde bozulmalara yol açan Tımar sistemi ilk defa 1703 yılında Girit Adası’nda kaldırılmış ve yaygın görüşe göre Tanzimat Fermanı ile tamamen son bulmuştur”* (Erol, 2020, s. 363). Bu durum sonrasında tımar sistemi dışında kalan vergilerde iltizam sistemi denilen yöntem ile tahsil edilmekteydi. Bu sistemle belirli bölgelerin vergileri toplanmakta ve toplama hakkı da arttırma yolu ile mültezimlere devredilmekteydi. Mültezimler ise bu sistemi uygularken daha fazla vergi toplamak amacıyla halkın üzerine baskı uygulamaktaydı.

Vergi tahsilini gerçekleştirmek ve yükümlölükleri güvence altına alabilmek adına 18. yüzyılın ikinci yarısından sonra vergi tahsilleri halk tarafından seçilen ve ayan adı verilen yetkili kişiler tarafından yapılmaktaydı. Ayanlar ilk başlarda halkı mültezimlere

karşı korurken daha sonrasında ayanlar ve mültezimler arasında uzlaşma gerçekleştirilerek ayanlarda artık iltizam almaya başlamışlardır. İmparatorluğun zayıflamasıyla birlikte hakimiyet kurdukları bölgelerde ayanların güçlerinde de artış meydana gelmiştir. “1804 tarihli *Sened-i İttifak ile padişahın vergilendirme gücü ayanlar lehine sınırlandırıldı*” (Yeniçeri, 2005, s. 76). “Tanzimatla başlayan malî ıslahat hareketinde vergi sisteminin aynilikten nakdiliğine çevrilmesine ve bölgesel olmaktan çıkartılıp merkeziyetçi bir niteliğe kavuşturulmasına büyük bir önem verilmiştir” (Nadaroğlu, 1987, s. 12). Bu dönemde yeni vergi konularıyla birlikte tahsil biçimlerine, örfi vergilerin sonlanmasına ve iltizam usulüne son verme çalışmalarına, vergi hukuku ve bütçe anlayışında gelişmeler, aynı yükümlülüklerde ve vergi muafiyetlerinde gözlenen değişimlere önem verilerek Tanzimat dönemi mali reformlarının hedefi haline gelmiştir (Şener, 1990, s. 22). Bu durumda geleneksel Osmanlı vergi sisteminde köklü bir değişikliğin mevcut olduğu belirtilse de vergi güvenlik önlemlerine yönelik hukuksal açıdan önem arz eden herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Tanzimatla birlikte mali alanda yapılan modernleşme çabaları ve getirilen düzenlemeler doğrultusunda yaşanan sıkıntılar son bulmamıştır. “Çünkü Osmanlı İmparatorluğu bir yandan kapitülasyonlar bir yandan da sanayileşmeye ayak uyduramaması nedeniyle borçlarını ödeyemez duruma gelmiştir” (Yeniçeri, 2005, s. 77). Bu durum Osmanlı İmparatorluğunun mali egemenliğinin de son bulmasına sebep olmuştur. Alacaklı devletlerin temsilcilerinden oluşan ve ikinci bir maliye bakanlığı gibi görev yapmakta olan Düyunu Umumiye İdaresi kurularak, bazı vergileri toplama yetkisi 1881 yılında bu idareye verilmişti. “1920 yılında Sevr Anlaşması ile diğer vergilerin yönetimi de İngiliz, Fransız ve İtalyan temsilcilerden oluşan bir komisyonun yönetimine bırakılmış ve devletin bütün kaynaklarına el konulması nedeniyle mali bağımsızlığı tümüyle yitirilmiştir” (Varcan, 1987; akt. Yeniçeri, 2005, s. 77). Mali bağımsızlığını tamamıyla yitirmiş bir ülke de vergi güvenlik önlemlerinden bahsetmek mümkün değildir. “1923 yılında kurulan Türkiye Cumhuriyeti, vergi toplama yetkisini geri alarak mali egemenliği tekrar kazanmış, Osmanlı İmparatorluğunun borçlarını da üstlenmiştir” (Yeniçeri, 2005, s. 77).

3.1.2. Cumhuriyet Döneminde Vergi Güvenlik Önlemleri

Cumhuriyet dönemi vergi sistemi dört dönemi kapsamaktadır ve iki ana başlık altında incelenmektedir. İlk olarak Osmanlı Dönemi vergi sisteminin izlerini taşıyan 1923-1950 dönemi incelemek mümkündür. İkinci bölümde ise çağdaş vergi kurallarının hakimiyet gösterdiği 1950 yılının başlarından günümüze kadar gelen vergi sisteminin mevcut olduğu dönemdir.

3.1.2.1. 1923-1950 Dönemi

Osmanlı Devleti'nin son dönemlerinde yabancı güçlerin denetiminde olan, ülke ekonomisinin dışa bağımlı hale geldiği, elde edilmeye çalışan gelir kaynaklarının yetersiz oluşu, bunun getirdiği sorunlarla birlikte devletin borçlarını ödeyememesi ve memurların maaşlarının ödenmesinde sıkıntı yaşanmasıyla birlikte Cumhuriyet yönetimi kötü şartlar altında başlamıştır. *“Bir enkaz devralan Türkiye Cumhuriyeti hükümeti, her konuda olduğu gibi mali bağımsızlık konusunda da ödün vermeyip yeni devletin mali yapısını modern devletlerin mali yapılarına uyumlu hale getirmeye çalışmıştır”* (Eroğlu, 2010, s. 85). Bununla birlikte Lozan antlaşması ile Cumhuriyet Hükümeti mali ve iktisadi açıdan haklarını kazanarak Düyun-i umumiye idaresine son verilmiştir (Yeniçeri, 2005, s. 78). İmtiyaz sahibi olan birçok işletme millileştirilmiş ve borçlarının ödeme planı hazırlanmıştır. Fakat bu işletmelerin borçlarının ödenebilmesi ve devamlılığının sağlanabilmesi için gelire ihtiyaç duyulmuştur. Millileştirilme işlemi yapıldığı için ise borçlanma yoluna gidilemiyordu ama borçlarında bir şekilde ödenmesi gerekmektedir. Bu sebeple de idare tarafından vergi sisteminin ve devlet maliyesinin yeniden kurulması zorunlu hale gelmekteydi. Cumhuriyet ilan edildikten kısa bir süre sonra farklı alanlarda meydana gelen ve sosyal kurumlar öncelik olmakla birlikte başlatılan devrim hareketi vergi sistemini de olumlu yönden etkilemiştir. Bu yılların ilk icraatı mevcut vergi resimlerde zam yapmak olmuştur. Harbin finansman kaynağının sağlanabilmesi içinde bu gelirler 3-4 katına çıkarılmıştır. *“Türkiye Cumhuriyet'i döneminde ilk vergi reform hareketi, 1923 yılında İzmir İktisat Kongresinde oybirliği ile alınan bir kararla o zamanki devlet gelirlerinin %30'unu oluşturan aşarın kaldırılması kararının alınması idi”* (Taş, 1994; akt. Yeniçeri, 2005, s. 78). Aşar vergisinin kaldırılmak istenmesinin en önemli sebebi toprak sahibi üzerinde oluşan vergi yükünü minimum seviyeye indirebilmektir. Aşar vergisinin kaldırılması bazı zamları ve yeni vergileri getirmişse de çiftçiyi rahatlattığı için üretim artmıştır (Yaşa, 1980, s. 77). Bu durumda 1925 yılında aşar

vergisinin kaldırılması yerine getirilecek yeni vergilerin de önünü açmış bulunmaktadır. *“Aşar’ın kaldırılmasının yanı sıra Ağnam ile de meşgul olunmuş, önce miktarı artırılan vergi sonradan Sayım Vergisi adı altında yeniden düzenlenmiştir”* (Nadaroğlu, 1981, s. 413). Aynı yıl şeker, petrol, benzin tekeli kurulmuştur bu sebeple de Aşar Vergisinin yerini doldurabilmek adına yürürlüğe giren Umumi İstihlak Resmi, Eğlence Vergisi ve Hususi İstihlak vergisi kabul edilmiştir (Benlikol ve Müftüoğlu, 2000, s. 10). Bu vergiler zamanla muamele vergisine yani gelirin harcanması sırasında alınan vergilere dönüşmüştür.

İmparatorluktan kalan, 1914 yılından beri yürürlükte olan ve esas olarak ticaret ve sanayi kesimlerini hedef alan Temettü Vergisi etkili bir şekilde vergilendirmeye elverişli olmaması sebebiyle kaldırılarak yerine 1926 yılında 755 sayılı Kazan Vergisi Kanunu getirilmiştir. *“Kazanç vergisi ile ticaret şirketleri, ticaret ve sanat erbabı ile serbest meslek erbabının kazançları ve ücretlerin vergilendirilmesi hedeflenmiştir”* (Mutluer, Öner ve Kesik, 2007, s. 94). Kazanç vergisi batı ülkelerinde yer alan uygulamalardan esinlenilmiş bir vergi türüydü. Temettü Vergisine kıyasla daha donanımlı bir tekniğe sahip olmakla birlikte daha çok hasılat getirebilecek niteliklere de sahipti. Günümüzde yer alan gelir vergisiyle benzerlikler taşımakta idi. *“Kazanç vergisinde amaç gerçek kazançları kavramak olmuş, ancak gerek kanundaki bazı eksiklikler ve yetersizlikler, gerekse vergi idaresinin gelişmemişliği dolayısıyla vergi, tahmin edildiği şekilde başarı getirmemiştir”* (Eroğlu, 2010, s. 75). Bu sebeple 3.6.1949 tarihinde 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ile yürürlükten kaldırılmıştır.

1929 Dünya ekonomik bunalımıyla birlikte İkinci Dünya Savaş’ının Türk Vergi Sistemine olumsuz etkileri mevcuttur. Olağanüstü durumların yaşanması ve silahlı tarafsızlığın da getirmiş olduğu durumla devlet masrafları da çoğalmıştı. Bu masrafların karşılanabilmesi için vasıtalı vergilerin oranlarında yükseliş yaşanmış diğer bir tarafta ise Varlık ve Toprak mahsulleri vergisi gibi olağan vergiler sisteme getirilmiştir (Yeniçeri, 2005, s. 79). Fakat bu vergiler olağanüstü şartların sonlanmasıyla birlikte yürürlükten kaldırılmıştır.

İkinci Dünya Savaş’ı Türk Vergi Sisteminin karmaşık ve adaletsiz bir yapıya bürünmesine sebep olmuştur. Bu dönemde dünya çapında yaşanan siyasi ve iktisadi olaylar vergi sisteminin düzelmesinin yanı sıra stabil bir şekilde ilerlemesini bile engellemiştir.

Bu düzensiz ve karmaşıklığın bir an önce son bulması gerektiği dönemin hükümeti tarafından fark edilerek geniş bir vergi reformu hareketinin uygulanması gerektiği kararlaştırılmıştır. *“Bu reform hareketleriyle; ileri ülkelerdeki beyan esasına, belge kaydına ve kayda dayanan gelirin vergilendirilmesi ilkesi yürürlüğe girmiştir”* (Benlikol ve Müftüoğlu, 2000; akt. Yeniçeri, 2005, s. 80). Hükümetin amaçlarından birisi de kazanç vergisinin yerine getirilmesi planlanan gerçek gelir, kurumlar ve esnaf vergisinin çıkarılmasıydı. Bu vergilerle birlikte vergi idaresinin düşmüş olduğu durum düzenlenerek VUK’un yürürlüğe girmesi amaçlanıyordu (Yeniçeri, 2005, s. 80). 1946-1949 yılları arasında hazırlanarak kabul edilen yeni vergi kanunları tam olarak 1950 yılında uygulanmaya başlanmış ve bu durumla birlikte Cumhuriyet Döneminin ikinci dönemi başlamış olmaktadır. Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi, Esnaf Vergisi ve VUK bu dönemde yürürlüğe girmiştir .

3.1.2.2. 1950-1960 Dönemi

1950 yılıyla birlikte Türkiye vergilendirme sisteminde yeni bir dönem başlamıştır. Yeni çıkarılan vergi kanunları gelişmiş ülkelere kıyasla ileri seviye denilebilecek düzeydeydi. Fakat çıkarılan bu kanunlar Türkiye Ekonomisine henüz uyarlanmış değildi. Bu kanunların Türkiye’ye uyarlanamama sebepleri arasında gösterilen en büyük eksiklik tarıma dayalı bir ülkede, sanayileşmiş ve gelişmişlik düzeyi yüksek olan ülkelerin vergi sistemlerini uygulamaya çalışmak olmuştur. Bu durum ise temeli tam anlamıyla oturtulamamış bir düzende on yıllık bir dönemi kapsayan olumsuzluk ve başarısızlıkların yaşanmasına sebebiyet vermiştir. 1949 yılında Yasama Organı tarafından kabul edilen ve 1950 yılında yayınlanan mali reform kanunları manzumesiyle birlikte Esnaf Vergisi, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve VUK da bu dönemde yürürlüğe girmiştir (Nadaroğlu, 1981, s. 414). Fakat çıkarılan Esnaf Vergisi çıkarılmasının hemen ardından baskı gruplarının etkisiyle 1950 yılının ortalarında yürürlükten kaldırılmıştır. Bu kanunların devamında modernleşme adı altında yeni kanunlar çıkarılmaya devam edilmiştir. 1953 yılında Tahsili Emval Kanunu yerine kabul edilen AATUHK yürürlüğe konulmuştur. *“Bu suretle yükümlülere tecil talep edebilme, ödeme emrine itirazda bulunulabilme gibi modern vergiciliğin bazı hakları tanımlanmıştır”* (Yeniçeri, 2005, s. 80-81). Kamu alacağının tahsili için devlet tarafından ihtiyati haciz, gecikme zammı gibi yeni vergi güvenlik kurumları donatılmıştır (Özer, 1986; akt. Yeniçeri, 2005, s. 81). Getirilen bu düzenlemeler vergi reformunu tamamlayıcı nitelikler taşıyan önemli adımlar olmuştur.

1950-1960 döneminin büyük reformu olarak kabul edilen ve 1957 yılında yürürlüğe giren Gider Vergisi ile reformlar tamamlanmıştır. “*Ancak ilgili çevreler öteden beri Muamele vergisinin yerini alan ve bir takım tüketim vergilerini de bünyesinde toplayan Gider Vergileri reformunun, Gelir Vergisi reformu kadar başarılı olmadığını iddia etmişlerdir*” (Nadaroğlu, 1981, s. 415).

1950-1960 dönemini kapsayan on yıllık süreçte modernleşme çabasının yanı sıra yeniliği de beraberinde getiren, tecrübe ve gözlem barındıran bir Türk Vergi Sistemi dönemi olmuştur.

3.1.2.3. 1960-1980 Dönemi

Türk Vergi Sistemi 1960-1980 dönemiyle birlikte yeniden düzenlenmeye gitmiştir. Yeniden düzenlenme sebebi olarak da 27 Mayıs 1960 askeri müdahale hareketlerinin izleri olarak görülmüştür ve vergi sistemine dahil edilen tüm vergiler yeniden gözden geçirilmiştir (Mutluer, Öner ve Kesik, 2007, s. 97). Söz konusu olan bu dönemde gerek kamuoyu gerek hükümetler ve Milli Birlik komitesi vergileme alanında büyük değişimlere ihtiyaç olduğunun ve adım atılması gerektiğinin farkında idi. Bununla birlikte 1960’lı yıllarda vergi sistemiyle alakalı çeşitli görüşler ortaya çıkmış ve bu görüşler doğrultusunda Gelir Vergisi ile VUK tümüyle yeniden yazılmış ve Kurumlar Vergisi Kanunu ise yeniden düzenlenerek önemli değişiklikler yapılmıştır (Bulutoğlu, 1967, s. 11). Bu düzenlemelerde yapılan değişiklikler günün koşullarına uygun olacak biçimde yapılmıştır. Gelir Vergisinde belirli istisna ve muafiyetler daraltılmış, tarım kazançlarının vergilendirilmesi gelir vergisi kapsamına dahil edilmiştir. Vergi kaçakçılığının önüne geçebilmek adına da yeni bir güvenlik önlemi olarak servet beyanı getirilmiştir (Yaşa, 1980, s. 623). 1950 yılında GVK ile getirilen bir diğer vergi güvenlik önlemi ise gider esaslı müesseseleri, ortalama kar hadleri ve yatırım indirimi müessesesi olmuştur (Yeniçeri, 2005, s. 82). Söz konusu olan bu düzenlemelerin amacı toplam vergi gelirlerinde artış sağlamak ve bir yandan da vergi yükünü daha adaletli bir şekilde dağıtmaktı (Nadaroğlu, 1981, s. 417).

Vergi kanunlarında yapılan bu düzenlemeler ve yeni alınan vergi güvenlik önlemleri o dönemde ne kadar iyi niyetli bir girişim gibi görünse de aceleyle getirilmesi ve emniyete zarar vermesi düşüncesi sebebiyle tepkilere yol açmaktaydı. Herhangi bir araştırma yapmadan ve birliğe dayandırılmadan aceleyle getirilerek yazılmış kanunların hatalı olmaması mümkün değildi (Nadaroğlu, 1981, s. 417). Bu sebeple 27 Mayıs sonrası

dönemde vergisel anlamda ağır olan önlemler değiştirilerek yumuşatılmış diğer bir yandan da yenilenme amacıyla reform arayışlarına gidilmiştir (Yaşa, 1980, s. 623). “*Bu sebeple 1961 yılında vergi sisteminin yeniden gözden geçirilmesi, iktisadi kalkınmayı da destekler bir şekilde gereken değişiklikleri rapor halinde hükümete önermek görevi ile İstanbul’da bir Vergi Reform Komisyonu kuruldu*” (Bulutoğlu, 1967, s. 12). Komisyonla birlikte önemli olan ve acele alınması gereken tedbirlerin teklifi yapılmış, bazıları ise bir sonraki yayınlanacak olan raporla hükümete ulaştırılmıştır.

“Çalışmalar kesintiye uğramasına rağmen, 1961-1972 yılları arasında komisyon faaliyetlerine devam etmiştir. Vergi Reform Komisyonunun vergi sorunlarına yaklaşımını şu başlıklar altında toplayabiliriz (Yeniçeri, 2005, s. 83);

- Vergiden optimal hasılatı sağlamak,
- Türk Vergi Sistemini, sosyal ve ekonomik fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirecek şekilde düzenlemek,
- Vergi kanunlarını hem yükümlüler hem de uygulayıcılar için kolay, anlaşılır, rasyonel, açık ve basit bir hale getirmek,
- Vergi Hukukunu demokratik prensiplere göre geliştirmek ve yükümlü haklarını koruyacak bir biçimde yeniden düzenlemektedir”.

1970’li yıllarda yapılan vergi reformlarının büyük bir bölümü Finansman Kanunu’nda toplanmıştır. Kalan diğer kısmı ise bina ve arazi vergilerinin yerini alan Emlak Vergisi Kanunu ile Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nda yapılan değişikliklerde yer verilmiştir. Bazı yeni vergilere Finansman Kanunu’nda yer verilmiş olup bu vergiler; işletme vergisi, taşıt alım vergisi, gayrimenkul kıymet artış vergisi ve bina inşaat gibi vergilerdir (Bulutoğlu, 1976; akt. Yeniçeri, 2005, s. 84).

27 Mayıs 1960 döneminde Vergi Reform Komisyonunun katkısıyla gerçekleştirilmiş olan reform hareketleri sonrasında vergi sistemine yeni güvenlik müesseseleri eklenmiştir. Bunlar; yatırım indirimi, değer fazlası istisnası, yeniden değerlendirme, azalan bakiyeler üzerinden hesaplanan amortisman usulü, zarar nakli, zirai kazançların vergilendirilmesi, servet beyanı ve vergi uzlaşmasıdır (Nadaroğlu, 1981, s. 418). Fakat rasyonel ve bilimsel esasları baz alan bu reform hareketi zamanla niteliğini kaybetmiş ve yürütme organının çabasıyla sadece gelir elde edebilme amacına dönüşmüştür. “*Bu sebeple de her yıl bütçe kanunu ile Parlamentodan geçirilen finansman kanunları serisi, sisteminin temel yapısının yeniden zedelenmesine sebep olmuştur*” (Nadaroğlu, 1981, s. 418).

1980 yılının sonuna kadar ülke ekonomisi zorlu koşullar altında bulunmuş ve bu dönemde vergi sistemi üzerinde gerekli düzenlemeler yapılmamıştır. Bu durum,

ekonomide olumsuzluklara yol açmıştır. Enflasyon oranları da yüksek seviyelere ulaşarak %100'lük artış yaşanmıştır. Bu süreçte devlet, finansal ihtiyaçlarını dış borçlanma ve para basma gibi yöntemlerle karşılamaya çalışmıştır. Oysaki vergi sisteminde yapılacak bazı iyileştirmeler ile kamu finansmanı sağlam kaynaklara dayandırılarak uzun vade de vergi sisteminin de etkinliği artırılabilir ve bunun sonucunda da olumlu getiriler elde edilebilirdi (Aksoy, 1999; akt. Yeniçeri, 2005, s. 84).

3.1.2.4. 1980-2004 Dönemi

1980-2004 yıllarını kapsayan dönemde Türk Vergi Sistemi için son derece önem arz eden bazı değişikliklere gidilmiştir. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi ise bu değişikliklerin başında yer almaktadır (Yeniçeri, 2005, s. 85).

Bu dönemde yürürlüğe giren ve bazı değişiklikler aşağıda yer almaktadır (Mutluer, Öner ve Kesik, 2007, s. 104);

- Emlak vergisi kanunu, 1970-1983 döneminde yeniden düzenlenerek uygulamaya geçirilmiştir,
- 1985 yılında katma değer vergisi, yürürlüğe konulmuştur,
- 1992 yılında, ithalatta alınan vergi ve benzeri ödemeler, gümrük vergisi altında birleştirilerek tek bir vergi ve tek bir fon uygulamasına geçilmiştir,
- 2002 yılında katma değer vergisinden ayrı olarak harcamalardan çeşitli adlarla alınmakta olan 16 adet vergi, ek vergi ve pay özel tüketim vergisi adı altında birleştirilmiştir.

3.2. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

Ülkelerin vergi sistemlerinin birbiri ile uyumlu hale gelmesinde şüphesiz uluslararası mali ilişkilerin rolü büyüktür. Uluslararası kuruluşların değişim ve gelişim süreçleri vergi politikaları bakımından yapısal uyumu da yeniden şekillendirmiştir. *“Uluslararası boyutta mücadele gerektiren kayıp ve kaçak gibi vergi konusu kaçaklarla yönetsel ve yapısal benzerlikleri özelinde ülkeler benzer politikalar benimseyebilmektedir”* (Korkmaz, 2015; akt. Yaman, 2019, s. 38). Bu bakımdan günümüz ve gelecek için bir tehdit oluşturan vergi kaçakçılığının önlenmesi için alınan vergi güvenlik tedbirleri çeşitli ülkeler bazında incelenecektir.

3.2.1. Fransa

Vergi sisteminin sağlıklı çalışabilmesi ve yetkili bir organ tarafından yürütülebilmesi düşüncesiyle Fransa vergi idaresi tarafından “Vergiler Konseyi” danışman kurulu kurulmuştur. Konsey vergi sorunları ile vergi sisteminin işleyişinin ele alınması ve ülke yönetiminin ilerleyişini belirleyecek politikalar üzerinde çalışmalar yapmaktadır. *“Bu konseyin ortaya koyduğu çalışmalarda sadece ulusal çapta değil uluslararası boyutta bir vergi kaçakçılığı sorunu olduğunu ve ilerleyen zamanlarda vergi kaçakçılığının bir çığ etkisi yaratarak büyüdüğü belirtilmektedir”* (Özşanlı, 2021, s. 68). Bu çalışmalarla birlikte vergi sisteminde yaşanabilecek olası problemlere karşı tedbir alınması konsey kararı ile belirlenmektedir. Konsey, çalışmayla ilgili sonuçları belirli aralıklarla düzenli bir şekilde rapora bağlamakta olup rapor doğrudan Devlet Başkanlığına sunulmakta ve sunulan bu rapor ayrıca resmi gazetede yayımlanmaktadır (Koç, 2010, s. 204). Vergiler Konseyi hazırlamış olduğu raporlarda uluslararası vergi kaçakçılığının ne derece önemli olduğuna değinmekle birlikte bu yolla kaçakçılığın önemli boyutlara ulaştığını belirtmektedir. *“Söz konusu bu konsey; raporlarında vergi sisteminin işleyişini ve aksaklıklarını ortaya koyarak; vergilendirme alanında alınması gereken önlemleri, yapılması gereken yasal düzenlemeleri de göstermektedir”* (Şaan, 2008, s. 92).

Fransa’da aynı zamanda vergi idaresinde görevli vergi polisleri vardır. Vergi polisleri, vergi polisi müesseseleri adı altında toplanmaktadır.

“Vergi polisi müessesesi, Fransa’da 2009 yılı Bütçe Kanunu’nun 23. maddesinde öngörülmüş; Danıştay’ın 3-4 Ağustos 2010 tarihli kararnamele ile düzenlenmiştir ve 4 Aralık 2010 tarihli Kararname ile oluşturulmuş bir müessesedir. Vergi idaresinde görevlendirilen vergi polisleri, Fransız Vergi Usul Kanunu (Code Général des Impôts) md. 1741 ve 1743’te öngörülen ihlalleri araştırmak ve tespit etmekle görevlidirler. Bu birimde hizmet veren kişilere ise yasada “adli vergi memuru” sıfatı verilmiştir” (Çakar ve Saraçoğlu, 2014, s. 53).

Baş savcı tarafından görevlendirilen bu polisler adli polisler ile aynı yetkilere sahiptirler. Herhangi bir araştırma ve inceleme durumlarında görev yapabilmektedirler ancak vergi polisleri, vergi kaçakçılığıyla ilgili olmayan bir vergi incelemesine katılamamaktadırlar.

Fransa’da yaşayan mükelleflerin bilgilendirilmesi, vatandaşlara karşı şeffaflık sağlanabilmesi ve devlete olan güvenin zedelenmemesi açısından mükelleflerin vermiş oldukları beyannamelerin arka yüzünde yer alan vergi gelirlerinin ne amaçla, nerede ve ne kadar miktarda kullanılacağı bilgilerine de yüzdesel veriler halinde yer verilmiştir

(Özşanlı, 2021, s. 69). Fransa’da ülkenin vergi güvenliğini sağlamak için vergi idarelerine birçok yetki verilmiştir. Bilgi toplama, bilirkişi yardımı alma, el koyma gibi yetkiler sayesinde daha etkin denetim yapma imkânına sahip olunmaktadır. Böylelikle vergi kaçakçılığı ile mücadele kapsamında olumlu etkilere ulaşılabilmektedir (Yayman, 1999, s. 82).

Fransa’da vergi kaçakçılığıyla mücadele edebilmek için vergi incelemeleri vergi idaresi tarafından yöntemlerine göre ayrılarak sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Bu durumda ülkede üç farklı denetim türü ortaya çıkmaktadır. Bunlar; belgelere dayalı denetim, iş yerinde denetim ve şekli denetimdir. Belgelere dayalı denetim, mükellefin beyannameyi vermesi itibari ile başlayan süreci ifade etmektedir. Mükellefin vermiş olduğu beyanname ile mükellefin kendisine ait dosyasının incelenmesinin ardından yapılan karşılaştırmada herhangi bir usulsüzlük veya eksikliğin varlığının kontrol edilmesini sağlayan bir inceleme türüdür. Yapılan bu incelemenin ardından eğer bir usulsüzlük tespit edilmiş ise mükelleften açıklama talep edilebileceği gibi yer alan bu usulsüzlüğün beyannameden çıkarılması yönünde de karar alınabilmektedir (Özşanlı, 2021, s. 70). Bir diğer denetim türü ise iş yerinde denetimdir. Bu yöntem diğer denetimlere göre yapılması en kapsamlı denetim türüdür. Mükellef iş yerinde yapmış olduğu tüm iş ve işlemleri ile ayrıntılı bir şekilde denetlenmektedir. *“Vergi kaçakçılığı boyutunun en çok tespit edildiği inceleme türü olduğu için vergi idaresi tarafından kaçakçılıkla mücadelede istenen düzeyde sonuç alınmasına olanak sağlar ve sıklıkla uygulanan bir inceleme türüdür”* (Özşanlı, 2021, s. 70). Şekli denetim türünde ise mükellefin beyan etmiş olduğu hususların doğruluğu, kaynakların birbiri ile olan uyumları ve beyanname de olması gereken tüm bilgilerin noksatsız bir şekilde var olup olmadığının tespit edilmesi için kullanılan yöntemdir. Şekli denetim türünde denetim yapılmadan önce mükelleften herhangi bir belge istenmediği için ön inceleme niteliği taşımaktadır. Mükelleflerin herhangi bir vergi kaçakçılığına başvurmalarını önlemek amacıyla alınan tedbir olarak da değerlendirilmektedir. Bu sebeple de oluşabilecek yanlışlık veya hatanın geciktirilmeden idare tarafından tespit edilmesine de olanak sağlamaktadır.

Fransa’da vergi oranları çok yüksek ve vergi mevzuatının karmaşık olmasına rağmen vergi idaresinin etkinliği sayesinde etkin vergi tahsilatı yapılmaya devam

etmektedir. Vergi mevzuatının oldukça karışık, öngörülmesi zor olması nedeniyle Fransa'nın başka ülkeler için model olabilecek nitelikte olmadığı ifade edilmektedir (Chaumont, 2014, s. 149).

3.2.2. Almanya

Almanya'da federal devlet ve eyaletler, alanlarını ilgilendiren vergileri tespit edebilmek ve bu vergileri toplayabilmek için ayrı örgütler kurmuşlardır. Aynı şekilde belediyeler de kendilerine gelir getiren vergileri toplayabilmek için vergi daireleri kurmuşlardır (Koç, 2010, s. 260).

Almanya'da vergi denetimi, *“vergi yönetiminin teftişi, vergi incelemesi ve vergi kontrolünü kapsamaktadır”* (Çavuş, 2006, s. 29). Bu sebeple vergilemeye ilişkin oluşturulan en önemli faaliyet vergi denetimi oluşturmaktadır. Almanya bu faaliyetleri üç gruba ayırarak incelemektedir. Bunlar; vergi tatbikatı, işletme denetimi ve yoklamadır (Merter, 2004, s. 128). Alman Vergi sistemi vergi kaçakçılığını kontrol altına alabilmek adına vergi tatbikatı servisi adı altında bir teşkilat oluşturmuştur. Vergi takipçisi adına sahip olan bu teşkilattaki kişiler sınırlandırılmamış geniş yetkilere sahiptirler. *“Vergi takipçileri mükellefin defter ve belgelerini inceleme konusunda zor kullanabilirler, mahkemeden karar almaksızın mükellef üzerinde ve iş yerinde arama yapabilirler, defter ve belgeleri alıp götürebilirler ve hatta acil durumlarda mükellefleri geçici olarak tutuklayabilirler”* (Erdem, 1986; akt. Merter, 2004, s. 128). İşletme denetimi ise, *“tahakkuk eden verginin hesaplanmasına ilişkin işlemlerin incelenmesinin mükellef nezdinde yapılmasıdır”* (Beşel ve Gürdal, 2017, s. 192). Aynı zamanda Alman işletme denetim sisteminde vergi dairelerine bağlı olarak özel inceleme büroları kurulurken bir tarafta da büroların faaliyetlerini tek elden yönetilmesi hususunda yerel yönetim sağlanarak işlerin disiplinli ve düzenli yürütülebilmesi de sağlanmaktadır. İşletme denetleyicileri beyan üzerinden tahakkuk eden belediyeye, eyalete ve devlete ait vergileri de incelemektedir (Merter, 2004, s. 128). Son olarak yoklama ise mükellefiyet ve mükellefiyet şekilleri ve bunlarla ilgili tespit ve kontrolleri kapsamaktadır fakat Almanya'da yerli yabancı yaşayan herkes kendilerini polis teşkilatına bağlı bildirim dairelerine zorunlu olarak kayıt yaptırdıkları için bu ülkede yoklamaya ihtiyaç yok denecek kadar azdır (Kahraman, 1990; akt. Merter, 2004, s. 128).

Adı geçen vergi güvenlik önlemleri incelendiğinde Almanya'da mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri duyarlılık vergi kayıp ve kaçakçılığın önemli derece de önüne

geçmiş bulunmaktadır. Bu etkinliğin olumlu sonuçlarında mali müşavirlerinde etkisi oldukça yüksektir (Can, 1981, s. 82). Almanya’da, kişisel haklara ilişkin itirazları ve ekonomik etkileri de göze alarak vergi kaçakçılığı eylemi yapan kişileri tespit edebilmek ve bu durumunda önüne geçebilmek için “Convera's Retrieval Ware” adlı çeşitli kaynaklar incelenerek toplanılan büyük ölçekteki vergilerin mali idare tarafından vergi suçlarının saptanmasında kullanımına yardımcı olması için geliştirilen özel tarama programı uygulamaya geçirilerek denetimler bu doğrultuda yapılmaya başlanmıştır (Özşanlı, 2021, s. 76). *“Denetim sırasında incelenen mükellefe de bu bilgilerin verildiği ve böylece mükellefin de incelemeyi adım adım takip edebildiği görülmektedir”* (Beşel ve Gürdal, 2017, s. 192). *“Yeni hazırlanan “Vergide Dürüstlük Yasası” ile vergi incelemesi yapanlar, banka hesaplarını inceleyebilecek, ancak banka hesapları açıklanmayacaktır”* (Şaan, 2008, s. 93).

Alman Hükümeti’nin vergi sisteminde vergi kaçakçılığı suçunun işleniş biçimine bağlı olarak sınıflandırma yapılmakta ve vergi kaçırarak bir mükellefin tespiti halinde ağır cezai yaptırım uygulanmaktadır. Örnek olarak sahte belge kullanılması, belirli vergilerde kaçakçılık yapılması ve herhangi bir vergi kaçakçılığı durumunda vergi idaresi çalışanının bu kaçakçılığa ortak olması sonucunda ağırlaştırılmış cezalar ortaya çıkmaktadır (Özşanlı, 2021, s. 76). *“Ayrıca vergi kaçakçılığı suçu işlemiş olup mahkeme kararıyla hüküm giyen kişilerin seçimlerde oy verme hakları engellenmektedir”* (Kızılot ve Kızılot, 2011; akt. Özşanlı, 2021, s. 76).

3.2.3. Amerika Birleşik Devletleri

Çoğulcu demokrasiye dayalı ve başkanlık sistemini benimseyen aynı zamanda federal bir yapıya sahip olan Amerika Birleşik Devletleri (ABD) yapısı gereğince üç kademededen oluşan yönetim sistemini benimsemiştir. Bu sistemler sırasıyla federal devlet, eyaletler ve yerel yönetimlerdir (Ayhan, 2008, s. 103).

ABD vergi sistemi, çeşitli ülkelerin vergi sistemlerini sentezleyerek oluşturulmuş güçlü etkiye sahip ve üstün bir sistemdir (Caldwell, 2000, s. 6). ABD vergi idaresinin yapılanmasında Maliye Bakanlığı’nın yanı sıra Hazine Bakanlığı’na bağlı olan İç Gelir İdaresi’nin yetkisi ön görülmektedir. İç Gelir İdaresi’nin en önemli fonksiyonu ise vergi kanunlarının uygulanmakta olmasıdır. *“Bunun yanında mükelleflerin beyannamelerini doğru olarak vermeleri ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini ve tahakkuk edecek vergilerini doğru olarak ödemelerini temin etmekle görevlidir”* (Çavdar, 2019, s. 134).

Aynı zamanda vergi kanunlarına aykırı hareket eden mükellefleri soruşturmakla da yetkilidir.

ABD güçlü ve etkin bir vergi sistemine sahip olsa da vergi güvenlik önlemlerine ihtiyaç duymaktadır. ABD’de uygulanan vergi güvenlik önlemi ise alternatif minimum vergi uygulaması ve vergi denetimidir. Alternatif minimum vergi oranı %20 olmakla birlikte gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin vergi yükümlülüklerinin belirli bir miktar altına indirilmesinin önüne geçebilmek amacıyla uygulanmaktadır (Yaman, 2019, s. 39). “*Bu vergi Amerikan GVK’nin bir hükmü niteliğindedir*” (Feenberg ve Poterba, 2003, s. 1) Alternatif minimum vergi, vergi ödemekle yükümlü olan mükellefin teşvikler veya indirim, iade gibi sebeplerden ötürü vergi ödemekten kaçınmasını önleyebilmek için kullanılan bir vergi güvenlik önlemidir (Şanver, 2013, s. 50). ABD’de uygulanan bir diğer vergi güvenlik önlemi ise vergi denetimidir. “*1 Temmuz 1862 tarihli yasa ile kurulan İç Gelir İdaresi federal yönetim adına, alkollü içkiler, tütün mamulleri, silah ve patlayıcı maddelerden alınan özel tüketim vergileri dışında dâhilde alınan tüm vergileri tarh ve tahsil etmektedir*” (Yaman, 2019, s. 41). İç Gelir İdaresi vergi denetimi, cezası ve tahsilatının uygulanması gibi konularda önemli derecede özerklik elde etmiştir (Demir, 2008, s. 278). Bununla birlikte vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi, tahakkuk edilecek vergilerin doğru olarak ödenebilmesini temin edebilmek ve beyannamelerin eksiksiz bir biçimde verilmesi ile de yükümlüdür. Aynı zamanda vergi kanunlarına uymayan yükümlülükleri tespit edebilmek, incelemek ve soruşturulmasıyla da yetkilidir (Bilge, 2005, akt. Yaman, 2019, s. 42).

Denetim ne kadar etkin olursa vergiden kaçınma eylemi ve kayıt dışılıkta bir o kadar minimum seviyeye inmektedir. Vergi denetimi yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler için bir risk oluşturmadığı takdirde vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçmekte bir o kadar zorlaşacaktır. Bu konuyla ilgili ABD vergi yönetiminde kayıt dışılık ve vergi kaçakçılığı boyutu çok düşük seviyelerdedir. Düşük olmasının sebebi ise yakalanıldığı takdir de çok büyük cezalarla karşılaşılabilirdir. Vergi cezalarının tam ve yaygın olarak uygulanması mükelleflerin hemen hemen tamamının gelirlerini doğru ve eksiksiz beyan etmeleri ile ilgilidir. “*ABD’nde vergi yasalarına gösterilen gönüllü vergi verme düzeyine bakıldığında, yasal faaliyetlerden doğan vergi borcunun yaklaşık %85’inin gönüllü olarak beyan edilmesi ve ödenmesi ile dünyadaki en yüksek istek düzeylerinden birini oluşturduğuna inanılmaktadır*” (Çavuş, 2006, s. 32). Bu durumda

ise ÷lkede vergi kaçırmanın toplumsal kurallara aykırı ve işlenilmiş bir suç olarak gör÷lmesi ve cezaların caydırıcı olabilecek şekilde uygulanmasının rolü yüksektir (Koban, 1998, akt. Çavuş, 2006, s. 33).



4. BÖLÜM

VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN VERGİ KAÇAKÇILIĞI ÜZERİNDEKİ ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ: MESLEK MENSUPLARI VE VERGİ İDARESİ ÖZELİNDE TOKAT İLİ ÖRNEĞİ

4.1. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde vergi güvenlik önlemleri ve vergi kaçakçılığı konusu ile ilgili yapılan bazı çalışmalara aşağıda yer verilmiştir.

Şanver (2013), tarafından yapılan çalışmada amaç vergi güvenlik önlemlerinin değerlendirilip vergi güvenliğinde tehlike yaratacak unsurları ampirik araştırma ile tespit ederek vergi sistemine uygun güvenlik önlemlerini belirlemektir. Bu araştırma sonucunda mükellefler tarafından ceza sistemine göre teşvik sisteminin vergi güvenliği açısından daha etkili bir yol olduğu kabul edilmiş ve en etkili güvenlik uygulamasının para cezası olduğu belirlenmiştir.

Yeniçeri (2005), çalışmasında vergilemenin asıl amacının optimal vergi hasılatı sağlamak olduğu ve bu amaca ulaşabilmek için ise vergi kaybına sebebiyet verilmemesi için vergi sisteminde yer alan vergi güvenlik önlemlerinden yararlanıldığına değinilmiştir. Bu bakımdan vergi mevzuatı vergi güvenlik önlemleri açısından değerlendirilerek vergi güvenliğini tehlikeye düşüren durumlar tespit edilmiş vergi sistemine uygun yeni güvenlik önlemleri belirlenmiştir.

Sağlam (2013), çalışmasında bireylerin vergiye ilişkin davranışlarının vergi ahlakı, vergi kültürü, vergi algısı ve vergi bilinci gibi faktörler ile belirlendiği ifade edilmektedir. İfade edilen bu faktörler yapılan anket çalışması ile desteklenmektedir. İfade edilen bu faktörler yapılan anket çalışması ile desteklenmektedir. Çalışmada bireyin vergi yükümlülüğünü vicdanında hissetmesi gerektiğini, devletin vergi konusunda şeffaf olması gerektiğini, vergi ödemeyenlere yaptırım uygulamasının vergi bilincini artıracığını, vergilerin nereye harcanacağını kamuoyuna açıklanması gerektiği öğrenciler tarafından büyük oranda kabul edilmiştir. Aynı zamanda vergi ödemeyenlerin aften yararlandırılması vergi bilincini zedeleyeceğini kabul etmişlerdir. Çalışmanın sonucunda öğrencilerin vergi ahlakı ve vergi bilinci konusunda yeterli seviyede oldukları değerlendirilmektedir.

Ayas ve Keleş (2022), çalışmalarında İstanbul ilinde bulunan 329 vergi mükellefine anket çalışması yapılmıştır. Yapılan bu anketlere göre mükelleflerin büyük bir kısmı vergi denetiminin yeterli düzeyde olmadığını öngörmektedir. Fakat çevrelerinde yer alan vergi mükelleflerinin denetlenmiş olması vergiye gönüllü uyumunu pozitif anlamda etkilemekte olduğu görülmüştür. Vergi denetimi cinsiyet ve eğitim bazında incelendiğinde kadınlar erkeklere oranla vergi denetiminin yeterli olduğunu daha çok düşünmekte olup mükelleflerin eğitim düzeylerinin arttıkça vergi denetiminin de yetersiz olduğu algısı artmakta olduğu ifade edilmiştir.

Özşanlı (2021), tarafından yapılan bu çalışmada büyük bir sorun haline gelen vergi kaçakçılığı kavramına değinerek vergi kaçakçılığı ile mücadele kapsamında vergi idaresiyle birlikte kanun koyucunun aldığı önlemler değerlendirilmiştir. Aynı zamanda ise hem Türkiye hem de Avrupa ülkelerinin vergi kaçakçılığıyla olan mücadeleleri üzerine karşılaştırma yapılarak farklılıkları ele alınmıştır.

Mutluer, Öner ve Kesik (2007) işgücü piyasası, hukuk bilgisine sahip ekonomist ve maliye bilgisini yeterince almış hukukçulara ihtiyaç duyulan günümüz Türkiye'si için hazırlamış oldukları bu çalışmalarında kamu maliyesiyle ilgili temel bilgilere değinilmiş ve bu bilgilerde hukuksal yaklaşımlar dikkate alınarak incelenmiştir. Türkiye'deki mali olaylara yer verilerek vergicilik tarihi ile vergi tarihi dışında kalan olaylara özet bir şekilde bahsedilmiştir. Türkiye'deki kamu harcamalarının genel bir değerlendirilmesi yapılarak harcamalar sınıflandırılmış, harcamalar ve servetler üzerinden alınan vergilerin nitelikleri de teorik olarak da ele alınmıştır. Hala değişiklik içerisinde olan bütçe sistemleri konusuna detaylı bir şekilde yer verilmiş ve son olarak ülke kaynaklarının büyük bir kısmını kullanan mahalli idareler maliyesi konusuna da değinilerek bu kitapla kamu maliyesi alanına katkı sağlanması amaçlanmıştır.

Mutlu (2009), beş bölüm olarak değerlendirdiği çalışmasında ilk olarak vergileme zihniyetini ele alarak süreci, tarihsel gelişimi ve doğu-batı zihniyeti arasındaki farkı inceleyerek bu alanlar arasında ilişki kurulması hedeflenmiştir. İkinci bölümünde ise Tanzimat dönemi öncesi mali yapıyı inceleyerek Tanzimat döneminde yaşanan vergileme anlayışına getirilen yenilikler değerlendirilmiştir. Devam eden üçüncü bölümde ise Cumhuriyet döneminin genel özelliklerinden bahsederek Tek Parti yönetiminin vergileme zihniyetine olan etkisi ifade edilmiştir. Dördüncü bölümde ise bu dönemin başlangıcında önemli vergisel değişimler yaratan gelir ve kurumlar vergisinin ele

alınmasıyla birlikte çok partili hayata geçişle değişim gösteren vergileme zihniyeti üzerinde durulmuştur. Son olarak ise tarihi metot ve temasal analiz çalışması yaparak Tanzimat dönemi sonrasında Türkiye ve İngiltere'nin vergi zihniyetleri karşılaştırılmıştır.

Merter (2004), çalışmasında vergi idarelerinin en önemli görevi haline gelen ve vergi güvenlik tedbiri olan vergi denetiminin etkin ve eksiksiz bir şekilde sağlanabilmesine ilişkin uygulanabilecek bir model olan Toplam Kalite Yönetimi ele alınmıştır. Bu durum için farklı alanları kapsayan çalışmalar yapılarak vergi denetiminin uygulanabilirliğinin ortaya konulabilmesi hedeflenmiştir. Bu hedef doğrultusunda alınması gereken önlemler ve Toplam Kalite Yönetimi hakkında uygulanabilecek çeşitli öneriler sunulmuştur. Bu yaklaşımın benimsenmesiyle de vergi idarelerinin vergi denetimi faaliyetlerinde daha iyi sonuçlar elde etmeleri ve vergi güvenliğini artırmaları amaçlanmıştır.

Sugözü (2008), çalışmasında kayıt dışı ekonominin vergiden kaçınma anlamını taşıdığını ve vergi yükünün fazla olmasının mükellefleri kayıt dışılığa yönelten bir neden olduğu görüşünü belirtmektedir. Çalışmanın ilk adımı olarak kayıt dışı ekonominin bölümlerine ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir. Kayıt dışı ekonominin nedenlerini, yükünü ve büyüklüğünü anlayabilmek adına önceki çalışmalardan yararlanılmıştır. Kayıt dışı ekonominin minimum seviyeye indirilebilmesi için vergi yükünün adaletli bir şekilde ödenebilecek seviyeye gelmesi gerektiği bu çalışmayla desteklenmiştir. Aynı zamanda vergi yükünden kayıt dışı ekonomi üzerindeki denetimlerini belirlemek için bir ekonometrik bir analiz yapılır. Bu analizle birlikte kayıt dışılığın önüne geçebilmek için vergi politikaları ile ilgili düşünceler ifade edilmiştir.

Giray (2014) çalışmasında kronolojik bir çerçeve belirleyerek konuları sınıflandırmıştır. İlk olarak mali araçların kullanılmaya başlandığı yeniçağa kadar olan dönem incelenmiştir. Osmanlı mali sistemi daha detaylandırabilmek için öncelikle İslam mali sistemine değinilmiştir. Sonrasında batı toplumunda başlayan modernleşmenin maliye alanına getirdiği değişikliklerin topluma yansımaları incelenmiştir. Osmanlı imparatorluğunun yükselişinden yıkılışına kadar geçen dönemin maliye politikası izlerine yer verilmiştir. Son olarak cumhuriyet dönemi maliye teşkilatı yapısı da incelenerek cumhuriyetin kuruluşundan günümüze kadar geçen süre içinde uygulanan yapılar ve düzenlemeler anlatılmaktadır.

4.2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Çalışmanın amacı, Tokat ili özelinde vergi güvenlik önlemlerinin vergi kaçakçılığı üzerindeki etkinliğinin değerlendirilerek, söz konusu önlemlerin geliştirilmesine ilişkin birtakım önerilerde bulunmak ve bu öneriler vasıtasıyla vergi kaçakçılığının önüne geçilmesi noktasında katkı sağlamaktır.

4.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE ÖRNEKLEMİN BELİRLENMESİ

Çalışmada Tokat ili ve ilçelerinde bulunan serbest muhasebeci mali müşavir, gelir uzmanı, gelir uzman yardımcısı, defterdar, defterdar uzmanı, defterdar uzman yardımcısı, vergi dairesi müdürü, vergi dairesi müdür yardımcısı, veri hazırlama ve kontrol işletmeni ve diğer (sayman müdürü, sayman müdür yardımcısı, mal müdürü) olarak adlandırılan meslek mensupları çalışmanın evrenini oluşturmaktadır. Anket çalışmasını oluşturan evrenin içerisinde 165 serbest muhasebeci mali müşavir, 88 gelir uzmanı, 5 gelir uzman yardımcısı, 18 defterdar uzmanı, 6 defterdar uzman yardımcısı, 2 vergi dairesi müdürü, 6 vergi dairesi müdür yardımcısı, 7 mal müdürü (diğer), 1 sayman müdürü (diğer), 3 sayman müdür yardımcısı (diğer) ve 33 veri hazırlama ve kontrol işletmeni olarak toplamda 334 kişi ile kabul edilebilirlik açısından yeterlidir. Fakat araştırmada az sayıda mali müşavire ulaşmış olmanın kısıtı karşılıklı görüşme yapılması sebebiyle Tokat ili ilçelerine ulaşmanın zor olmasıdır.

4.4. ARAŞTIRMANIN MATERYAL VE YÖNTEMİ

Araştırma verileri anket yöntemi ile toplanmıştır. Araştırmada verilere daha kısa sürede ulaşılabilmesi, daha doğru ve daha sağlıklı sonuçlar elde edilebilmesi amacıyla karşılıklı görüşme yöntemi benimsenmiştir. Araştırmada kullanılan anketin bir örneği tezin sonunda Ek1’de verilmiştir.

Anket çalışması, toplam evrenin kabul edilebilirlik açısından yeterli olan 334 kişi ile yapılmıştır. Vergi güvenlik önlemlerinin vergi kaçakçılığı üzerindeki etkinliğini tespit etmek amacıyla 46 sorudan oluşan anket formu “kesinlikle katılıyorum (1), katılıyorum (2), katılmıyorum (3) ve kesinlikle katılmıyorum (4)” olmak üzere dörtlü likert ölçekten oluşmaktadır.

Çalışmanın anket formunda katılımcıların demografik özelliklerini belirlemek amacıyla cinsiyet, yaş grubu, eğitim durumu, meslek ve toplam çalışma süreleri sorulmuştur. Anket çalışmasında sorular vergi güvenlik önlemlerinin genel yapısının

değerlendirilmesi ve vergi kaçakçılığı üzerindeki etkinliğini ortaya çıkaracak şekilde hazırlanmıştır.

4.5. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

Çalışmada kurulan hipotezler aşağıda sıralanmıştır.

H1: Vergi oranlarının düşürülmesi vergi kaçakçılığını azaltır.

H2: Vergi kaçakçılığı üzerinde vergi güvenlik önlemleri yeterince etkilidir.

H3: Vergi oranlarında meydana gelen artışlar vergi kaçırma teşvik etmektedir.

H4: Uzlaşma ve benzeri yöntemlerle cezalarda uygulanan indirimler vergi kaçırma teşvik etmektedir.

H5: Vergi kaçırdığı için bir defa cezalandırılan mükellefin tekrar denetlenmesi daha caydırıcı olacaktır.

H6: Mali müşavirler veya muhasebeciler kimi zaman vergi kaçırma konusunda caydırıcı olmak yerine teşvik edici olmaktadır.

H7: Vergi kaçakçılığı, zorunluluktan dolayı başvurulmuş bir yöntemdir.

H8: Vergiyi kaçırdığı için cezalandırılan mükellefin yeniden denetlenmesinin caydırıcılık etkisi yüksektir.

H9: Vergi istisnalarının ve muafiyetlerinin sayısı artarsa daha az vergi kaçırma yoluna başvurulur.

H10: Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için denetim ve cezaların daha ağır olması gerekmektedir.

H11: Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için cezaların azaltılması gerekir.

H12: Vergileme öncesi uygulanan vergi güvenlik önlemleri yeterli düzeydedir.

H13: Vergisini ödemeyenlere ağır cezai yaptırımlar getirilmesi vergi güvenliğini artırır.

H14: Mükellefin ödemesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmekte kullanılan vergi incelemeleri yeterli düzeydedir.

H15: Belge, defter ve kayıtların incelenmesi dışında kayıtlara yansımamış işlemlerin doğruluğunu ispat etmek vergi incelemesi ile mümkündür.

H16: Vergi incelemesi, vergi kayıp ve kaçakların önlenmesinde etkin rol oynamaktadır.

H17: Vergi incelemelerinin herhangi bir vergi kaçırma durumunda caydırıcı olma etkisi mevcuttur.

H18: Ödenen vergilerin net olarak nerelerde kullanıldığının bilinmesi vergi bilincini artırır.

H19: Yükümlülerin vergilerini yasalarda ifade edilen biçimde ödemeleri vergi yasalarının etkin ve bilinçli bir şekilde uygulanmasını ve vergide meydana gelecek kaybın önlenmesini sağlayacaktır.

H20: Yoklama, mükelleflerin vergi kanunlarına olan uyumlarını önemli derecede artırmaktadır.

H21: Yoklama, vergi idaresi dışında yapılan faaliyetlerin incelenmesinde devlete ek gelir sağlamaktadır.

H22: Vergi levhalarının tespitini sağlamakta ve malların faturalı olup olmadığını tespit etmekte yoklama önemli bir denetim yöntemidir.

H23: Bilgi toplama yöntemi, yapılan denetimlerin kontrol altına alınarak daha etkin ve sağlıklı bir yol izleyebilmesine olanak sağlamaktadır.

H24: Vergi yükümlüsü belirlenirken oluşacak en ufak hata vergiyi doğuran olayın yanlış saptanmasına sebep olacaktır.

H25: Vergiyi doğuran olayın eksiksiz ve doğru bir şekilde tayin edilmesi vergi güvenliğini yakından ilgilendiren bir durumdur.

H26: Vergiyi doğuran olayın yanlış saptanması mükellefleri vergiden kaçınma ve vergi gelirlerindeki azalışa sebebiyet verecek diğer yollara yöneltecektir.

H27: Matrahın daraltılması muafiyet ve istisnaların geniş tutulması vergi güvenliğinde olumsuz durum oluşturmaktadır.

H28: Etkin vergi matrahı oluşturmak yükümlüleri vergi kaçakçılığından ve vergi kaçınma yollarına başvurmaktan alıkoyacaktır.

H29: Vergi güvenlik önlemlerinin hukuki niteliklerinin sağlıklı bir şekilde uygulanabilmesi için vergi denetimlerinin tam zamanında, gerektiği şekilde ve güvenilirliğe zarar vermeyecek bir biçimde yapılması gerekmektedir.

H30: İzaha davet kurumu vergi güvenlik önlemlerinin yaptırım gücünü azaltmaktadır.

H31: Vergi denetimi yüksek olursa vergi kaçakçılığı azalır.

H32: Gelirlerin güvenliğinin sağlanabilmesinin en sağlıklı yöntemi vergi denetimidir.

H33: Denetlenme korkusu olmasa birçok mükellef sunduğu mal ve hizmet karşılığında vergi vermez.

H34: Vergi denetiminin yetersiz olması vergi kaçırarlara cesaret vermektedir.

H35: Vergi verip verilmediği ilgililerce yeterince denetlenmemektedir.

H36: Vergi borcunun zamanında ve eksiksiz bir şekilde ödenebilmesi için vergi denetimi uygun bir yoldur.

H37: Vergi denetimleri, vergi kayıp ve kaçak risklerinin yüksek olduğu sektör/alanlara yönlendirilmelidir.

H38: Vergi denetim oranının artması ile vergi gelirlerinde de artış meydana gelecektir.

H39: Vergi beyanlarının tam ve eksiksiz verilmesinde denetimin etkisi oldukça yüksektir.

H40: Vergi denetimleri, vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenleri ayırmakta etkili bir yöntemdir.

H41: Denetim sayesinde beyan edilmemiş veya eksik beyan edilmiş kazançlar ortaya çıkmaktadır.

H42: Denetim elemanları, hatalarımızı gösterip bizi uyarak cezayla karşılaşmamamız konusunda bize destek olmaktadır.

H43: Vergi denetim elemanları tarafsız davranmaktadır.

H44: E-Denetim vergi güvenliği kapsamında etkili bir yöntemdir.

H45: Vergi mevzuatının sık sık değişmesi ve mükellefin getirilen yeniliklerden haberdar olmaması denetim açısından sorun yaratmaktadır.

H46: Etkin bir denetim oluşturabilmek için gelir elde eden herkesin elde ettiği gelirle doğru orantılı olacak şekilde ve vergi kanunlarında belirtilen şekillerde vergi ödemesi gerekmektedir.

4.6. DEMOGRAFİK DEĞİŞKENLER VE FREKANS DAĞILIMLARI

Anket çalışmasına katılan kişilerin demografik özelliklerine ilişkin frekans dağılımları aşağıda sunulmuştur.

Tablo 1: Cinsiyet Dağılımları

FREKANS DAĞILIMLARI		F	%	Geçerli %
Cinsiyet	Kadın	59	17,7	17,7
	Erkek	275	82,3	82,3
	Toplam	334	100	

Çalışmada 334 kişiye anket uygulanmıştır. Tablo 1’de görüldüğü üzere cinsiyet açısından bu kişilerin 59’u kadın, 275’i ise erkeklerden oluşmaktadır. Bunun yüzdeye vurulmuş halinde katılımcıların cinsiyet yüzdelere bakıldığında %17,7’si kadın ve %82,3’ü erkektir. Bu bilgiler ışığında erkekler ankete en çok katılım gösteren cinsiyet grubunu oluştururken, kadınlar en az katılım gösteren cinsiyet grubunu oluşturmaktadır.

Tablo 2: Yaş Dağılımları

FREKANS DAĞILIMLARI		F	%	Geçerli %
Yaş	18-30	17	5,1	5,1
	31-43	152	45,5	45,5
	44-56	137	41,0	41,0
	57 yaş ve üzeri	28	8,4	8,4
	Toplam	334	100	

Tablo 2’de yer alan yaş aralığı açısından frekans dağılımları incelendiğinde 18-30 yaş aralığı 17 kişi, 31-43 yaş aralığı 152 kişi, 44-56 yaş aralığı 137 kişi ve 57 yaş ve üzeri yaş aralığında 28 katılımcı bulunmaktadır. Bu durumda anketi yanıtlayan katılımcıların nispeten orta yaş grubunda olduğu söylenebilir.

Tablo 3: Eğitim Durumu Dağılımları

FREKANS DAĞILIMLARI		F	%	Geçerli %
Eğitim Durumunuz	Lisans	285	85,3	85,3
	Yüksek Lisans	37	11,1	11,1
	Doktora	12	3,6	3,6
Toplam		334	100	

Eğitim durumu açısından frekans dağılımlarına bakıldığında; tablo 3’de katılımcıların %85,3’ü gibi büyük bir kısmının lisans mezunu, %11,1’inin yüksek lisans olmakla birlikte %3,6’sının ise doktora mezunu olduğu görülmektedir.

Tablo 4: Meslek Dağılımları

FREKANS DAĞILIMLARI		F	%	Geçerli %
Mesleğiniz	SMMM	165	49,4	49,4
	Gelir uzmanı	88	26,3	26,3
	Gelir uzman yardımcısı	5	1,5	1,5
	Defterdar uzmanı	18	5,4	5,4
	Defterdar uzman yardımcısı	6	1,8	1,8
	Vergi dairesi müdürü	2	,6	,6
	Vergi dairesi müdür yardımcısı	6	1,8	1,8
	VHKİ	33	9,9	9,9
	Sayman müdürü	1	,3	,3
	Sayman müdür yardımcısı	3	,9	,9
	Mal müdürü	7	2,1	2,1
	Toplam	334	100	

Tablo 4’de yer alan katılımcıların meslek grupları açısından frekans dağılımları incelendiğinde %49,4’ü serbest muhasebeci mali müşavir, %26,3’ü gelir uzmanı, %1,5’lik gelir uzman yardımcısı, %5,4’ü defterdar uzmanı, %1,8’i defterdar uzman yardımcısı, %0,6’sı vergi dairesi müdürü, %1,8’i vergi dairesi müdür yardımcısı, %9,9’u

veri hazırlama ve kontrol işletmeni, %0,3'ü sayman müdürü, %0,9'u sayman müdür yardımcısı ve %2,1'i mal müdürü meslek mensubuna aittir. Katılımcıların %75,7'lik büyük bir kısmını serbest muhasebeci mali müşavirler ve gelir uzmanları oluştururken geriye kalan %24,3'lük kısım diğer meslek grupları arasında dağılım göstermektedir. Bu noktada çalışmada toplanan verilerin nitelik olarak güçlendiren hususun alanda profesyonel olarak çalışanlar olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 5: Toplam Çalışma Süresi Dağılımları

FREKANS DAĞILIMLARI		F	%	Geçerli %
Toplam Çalışma Süreniz	1-5 yıl arası	11	3,3	3,3
	6-10 yıl arası	100	29,9	29,9
	11-15 yıl arası	177	53,0	53,0
	16 yıl ve üzeri	46	3,8	3,8
Toplam		334	100	

Katılımcıların toplam çalışma sürelerinin incelendiği tablo 5'de, 177 kişi ve %53,0'lük kısımla en yüksek orana sahip olan 11-15 yıl arası çalışma süresidir. Geriye kalan 157 kişinin çalışma süreleri ise %29,9'u 6-10 yıl arası, %13,8'i 16 yıl ve üzeri, %3,3'ü ise 1-5 yıl arası çalışma süresidir.

4.7. ARAŞTIRMANIN ANALİZİ VE YORUMLANMASI

Anket çalışması 46 sorundan oluşmaktadır. Elde edilen bulguların istatistiksel analizleri IBM SPSS Statistics 22 programı ile gerçekleştirilmiştir. Çalışma verilerini değerlendirmede frekans, ki-kare, korelasyon ve çapraz tablo tekniklerinden yararlanılmıştır.

Çalışmanın güvenilirlik testi Cronbach Alfa güvenilirlik değeri sonucunda güvenilir seviyede çıkmıştır. “*Kullanışlı bir ölçeğin güvenilirlik katsayısının en az ,70 olması istenmektedir. Özellikle ölçeğin Alfa katsayısı .80 üzerinde ise ölçek yüksek düzeyde güvenilir olarak değerlendirilmektedir*” (Doğanay, Ataizi, Şimşek, Salı ve Akbulut, 2018, s. 156).

Yukarıdaki açıklamaya istinaden çalışmanın Cronbach Alpha güvenilirlik test sonuçları tablo 6’da sunulmuştur.

Tablo 6: Güvenilirlik Test Sonuçları

Alfa Katsayısı (Cronbach Alpha)	Soru Sayısı
,76	46

Tablo 6’ya göre alfa katsayısı güvenilirlik değeri ,70’den yüksek olduğu için ,76’lık bir değer ile anket verilerinin güvenilir olduğu anlaşılmaktadır.

4.7.1 Sıklık ve Yüzde Dağılımı Analizi

Bu kısımda ankete katılan vergi mükelleflerinin her bir soruya verdikleri cevaplar yüzde analizine tabi tutulmaktadır.

Tablo 7: Vergi Oranlarının Düşürülmesi Vergi Kaçakçılığını Azaltır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	71	21,3	21,3
Katılıyorum	259	77,5	77,5
Katılmıyorum	4	1,2	1,2
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Toplam	334	100,0	100,0

Katılımcıların, vergi kaçakçılığının önüne geçebilmek adına vergi oranlarının düşürülmesine yönelik düşüncelerini öğrenebilmek amacıyla ankette “vergi oranlarının düşürülmesi vergi kaçakçılığını azaltır” ifadesine yer verilmiştir. Tablo 7’de bu ifadeye verilen cevaplar yer almaktadır. Bu ifadelerden yola çıkarak katılımcıların %77,5’lik kısmı vergi oranlarının yükseltilmesinin vergi kaçakçılığını azaltacağını düşünmektedir. Yani bu durumda vergi kaçakçılığının yüksek olmasının sebepleri arasında vergi oranlarında yaşanan artışların olduğu söylenebilir.

Tablo 8: Vergi Kaçakçılığı Üzerinde Vergi Güvenlik Önlemleri Yeterince Etkilidir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	2	,6	,6
Katılıyorum	29	8,7	8,7
Katılmıyorum	248	74,3	74,3
Kesinlikle katılmıyorum	55	16,5	16,5
Toplam	334	100,0	100,0

Vergi güvenlik önlemlerinin vergi kaçakçılığı üzerindeki etkinliğini ölçmek için katılımcılara “vergi kaçakçılığı üzerinde vergi güvenlik önlemleri yeterince etkilidir” ifadesi sorulmuştur. Tablo 8’de yer alan yanıtlar incelendiğinde %74,3’lük oranla çoğunluğun bu ifadeye katılmadığı görülmektedir. Bu bulgulardan hareketle vergi kaçakçılığını önleyebilmek adına vergi güvenlik önlemlerinin daha da geliştirilerek sıklaşması gerektiği söylenebilir.

Tablo 9: Vergi Oranlarında Meydana Gelen Artışlar Vergi Kaçırmayı Teşvik Etmektedir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	146	43,7	43,7
Katılıyorum	154	46,1	46,1
Katılmıyorum	31	9,3	9,3
Kesinlikle katılmıyorum	3	,9	,9
Toplam	334	100,0	100,0

Mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik eden bir unsur olan vergi oranlarında meydana gelen artışların etkisini öğrenebilmek için tablo 9’da yer alan soru katılımcılara yöneltilmiştir. Katılımcıların %90’a yakın kısmının bu soruya katıldıkları görülmektedir. Bu sonuç çerçevesinde vergi oranlarının azaltılması yoluna gidildiğinde vergi kaçırma eyleminde de azalma yaşanacağını söylemek mümkündür.

Tablo 10: Uzlaşma ve Benzeri Yöntemlerle Cezalarda Uygulanan İndirimler Vergi Kaçırmayı Teşvik Etmektedir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	4	1,2	1,2
Katılıyorum	11	3,3	3,3
Katılmıyorum	245	73,4	73,4
Kesinlikle katılmıyorum	74	22,2	22,2
Toplam	334	100,0	100,0

Katılımcıların bu soruya vermiş oldukları cevaplar tablo 10'da yer almaktadır. Tablodan hareketle katılımcıların %73,4'ü vergi cezalarında uzlaşma ve benzeri yöntemlerle uygulanan indirimlerin vergi kaçırmaya teşvik etmediğini düşünmektedir. Bu verilere dayanarak vergi cezalarına getirilen indirimlerin kişileri vergi kaçırmaya yöneltmesinin aksine düzenli ödeme yöntemine yönelmelerine teşvik ettiği söylenebilir.

Tablo 11: Vergi Kaçırıldığı İçin Bir Defa Cezalandırılan Mükellefin Tekrar Denetlenmesi Daha Caydırıcı Olacaktır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	85	25,4	25,4
Katılıyorum	218	65,3	65,3
Katılmıyorum	30	9,0	9,0
Kesinlikle katılmıyorum	1	,3	,3
Toplam	334	100,0	100,0

Vergi kaçakçılığı yoluna başvuran ve bir defa cezalandırılan mükellefin tekrar denetlenmesi caydırıcı olacaktır sorusuna tablo 11'de de görüldüğü üzere yaklaşık %91 oranında katılıyorum cevabı verilmiştir. Bu bulgulara bakıldığında belirli aralıklarla denetim yapılması gerektiği vergi kaçakçılığına başvuran mükellefler üzerinde caydırıcı olabilmektedir.

Tablo 12: Mali Müşavirler veya Muhasebeciler Kimi Zaman Vergi Kaçırma Konusunda Caydırıcı Olmak Yerine Teşvik Edici Olmaktadır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	4	1,2	1,2
Katılıyorum	6	1,8	1,8
Katılmıyorum	260	77,8	77,8
Kesinlikle katılmıyorum	64	19,2	19,2
Toplam	334	100,0	100,0

Tablo 12’de katılımcılara mali müşavir ve muhasebecilerin kimi zaman vergi kaçırma konusunda caydırıcı olmak yerine teşvik edici oldukları ifadesi yöneltmiştir. Tabloda yer alan cevaplara istinaden %77,8’lik bir oranla bu soruya katılım göstermedikleri görülmektedir.

Tablo 13: Vergi Kaçakçılığı, Zorunluluktan Dolayı Başvurulan Bir Yöntemdir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	21	6,3	6,3
Katılıyorum	135	40,4	40,4
Katılmıyorum	140	41,9	41,9
Kesinlikle katılmıyorum	38	11,4	11,4
Toplam	334	100,0	100,0

Katılımcıların, vergi kaçakçılığının zorunluluktan dolayı mı başvurulan bir yöntem olmasına ilişkin fikirlerini öğrenmek amacıyla “vergi kaçakçılığı, zorunluluktan dolayı başvurulan bir yöntemdir” ifadesini değerlendirmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı tablo 13’de yer almaktadır. Buna göre katılımcıların %40,4’ü bu soruya katılım sağlarken %41,9’luk kısmının katılmadığı gözlenmektedir. Cevapların birbirlerine yakın bir değer de çıkmasının sebebi ise meslek gruplarının farklılık göstermesidir. Serbest muhasebeci mali müşavirler bu soruya

“katılmıyorum” cevabını verirken defterdarlık çalışanları bu soruya “katılıyorum” cevabını vermişlerdir.

Tablo 14: Vergiyi Kaçırıldığı İçin Cezalandırılan Mükellefin Yeniden Denetlenmesinin Caydırıcılık Etkisi Yüksek İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	72	21,6	21,6
Katılıyorum	237	71,0	71,0
Katılmıyorum	21	6,3	6,3
Kesinlikle katılmıyorum	4	1,2	1,2
Toplam	334	100,0	100,0

Vergi kaçırıldığı için ceza alan mükellefin yeniden denetlenmesiyle birlikte vergi kaçakçılığına olan tutumunu tespit etmek için “vergiyi kaçırıldığı için cezalandırılan mükellefin yeniden denetlenmesinin caydırıcılık etkisi yüksektir” sorusu katılımcılara yöneltilmiştir. Tablo 14’de de görüldüğü üzere bu soruya %71 oranında katılıyorum cevabı verilmiştir. Bu cevaplara istinaden vergi kaçakçılığı yoluna başvurmuş ve ceza almış bir mükellefi düzenli aralıklarla yeniden denetlemek o mükellefin vergi kaçakçılığına başvurma olasılığını düşürebileceğini söylemek mümkündür.

Tablo 15: Vergi İstisnalarının ve Muafiyetlerinin Sayısı Artarsa Daha Az Vergi Kaçırma Yoluna Başvurulur İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	63	18,9	18,9
Katılıyorum	238	71,3	71,3
Katılmıyorum	32	9,6	9,6
Kesinlikle katılmıyorum	1	,3	,3
Toplam	334	100,0	100,0

Tablo 15’de katılımcıların vergi istisnalarının ve muafiyetlerinin sayısında artış yaşanırsa vergi kaçırma yoluna daha az başvurulur ifadesine verdikleri cevabın dağılımı yer almaktadır. Tablo 15’e dayanarak katılımcıların %71,3’ü bu ifadeye katılmakla

birlikte vergi istisnalarının ve muafiyetlerinin sayısında artış yaşanırsa vergi kaçakçılığının da büyük ölçüde azalacağını düşündüğü söylenebilir.

Tablo 16: Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenebilmesi İçin Denetim ve Cezaların Daha Ağır Olması Gerekmetedir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	153	45,8	45,8
Katılıyorum	169	50,6	50,6
Katılmıyorum	8	2,4	2,4
Kesinlikle katılmıyorum	4	1,2	1,2
Toplam	334	100,0	100,0

Tablo 16’da katılımcılara, denetim ve cezaların etkilerini saptamak amacı ile “vergi kayıp ve kaçaklarının önlenebilmesi için denetim ve cezaların daha ağır olması gerekmektedir” ifadesini değerlendirmeleri istenmiştir. Katılımcıların yaklaşık %97’lik bir kısmı bu soruya katılım sağlamaktadır. Yanıtlar dikkate alındığında vergi kaçakçılığının önüne geçilebilmesi için cezaların yeniden gözden geçirilmesi ve gerekiyorsa daha da ağırlaştırılması ve denetimlerinde sık sık yapılması gerektiğini söylemek mümkündür.

Tablo 17: Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenebilmesi İçin Cezaların Azaltılması Gerekir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	4	1,2	1,2
Katılıyorum	16	4,8	4,8
Katılmıyorum	249	74,6	74,6
Kesinlikle katılmıyorum	65	19,5	19,5
Toplam	334	100,0	100,0

Katılımcıların “vergi kayıp ve kaçaklarının önlenebilmesi için cezaların azaltılması gerekir” ifadesine verdikleri cevaplar tablo 17’de yer almaktadır. Tablodan yola çıkarak katılımcıların %74,6’lık kısmı bu soruya katılmamaktadır. Buna göre vergi kayıp ve kaçakçılığı suçu cezalarının azaltılması veya azaltılma yoluna gidilmesi vergi

kaçakçılığına daha çok teşvik etmekte olup vergi kaçırmak isteyen mükellefler üzerinde olumlu bir etki ortaya çıkaracağı söylenebilir. Bu duruma engel olunabilmesi ve vergi kaçakçılığının azaltılması için cezaların daha ağır olması gerektiği söylenebilir.

Tablo 18: Vergileme Öncesi Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri Yeterli Düzeydedir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	4	1,2	1,2
Katılıyorum	15	4,5	4,5
Katılmıyorum	247	74,0	74,0
Kesinlikle katılmıyorum	68	20,4	20,4
Toplam	334	100,0	100,0

Tablo 18’de yer alan vergileme öncesi uygulanan vergi güvenlik önlemlerinin yeterli düzeyde mi olduğuna ilişkin soru katılımcılara yöneltilmiştir. Tablodaki cevaplardan hareketle katılımcıların yaklaşık %95’inin bu ifadeye katılım sağlamadığı görülmektedir. Bu sebeple vergileme öncesi uygulanan vergi denetimi, yoklama, inceleme vs. gibi vergi güvenlik önlemlerinin yeterli düzeyde olmadığını, bu önlemlerin artırılması ve sıklaştırılması gerektiğini söylemek mümkündür.

Tablo 19: Vergisini Ödemeyenlere Ağır Cezai Yaptırımlar Getirilmesi Vergi Güvenliğini Artırır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	64	19,2	19,2
Katılıyorum	241	72,2	72,2
Katılmıyorum	28	8,4	8,4
Kesinlikle katılmıyorum	1	,3	,3
Toplam	334	100,0	100,0

Katılımcılara, ağır cezai yaptırımların vergi güvenliğine olan etkisini tespit etmek amacıyla “vergisini ödemeyenlere ağır cezai yaptırımlar getirilmesi vergi güvenlik önlemlerini artırır” sorusu yöneltilmiştir. Tablo 19’da görüldüğü üzere bu ifadeye %72,2’lik bir oranla katılıyorum cevabı verilmiştir. Tablodaki cevaplardan da

anlaşılacağı üzere vergisini zamanında veya hiç ödemeyen kişilere ağır cezalar verilmesi vergi güvenliğinin etkisini artırarak kişileri vergi ödemeye teşvik etmektedir.

Tablo 20: Mükellefin Ödemesi Gereken Vergilerin Doğruluğunu Tespit Etmekte Kullanılan Vergi İncelemeleri Yeterli Düzeydedir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	3	,9	,9
Katılıyorum	39	11,7	11,7
Katılmıyorum	248	74,3	74,3
Kesinlikle katılmıyorum	44	13,2	13,2
Toplam	334	100,0	100,0

Vergi güvenlik önlemi olan vergi incelemelerinin yeterli düzeyde olup olmadığını tespit edebilmek amacıyla katılımcılara tablo 20’de yer alan soru sorulmuştur. Bu soruya %74,3 oranında katılmıyorum cevabı verilmiştir. Katılımcılar mükelleflerin ödemesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmekte kullanılan vergi incelemelerinin yeterli düzeyde olmadığını, vergi incelemelerinin adaletli ve şeffaf bir şekilde yapılması gerektiğini düşünmektedirler.

Tablo 21: Belge, Defter ve Kayıtların İncelenmesi Dışında Kayıtlara Yansımamış İşlemlerin Doğruluğunu İspat Etmek Vergi İncelemesi ile Mümkündür İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	45	13,5	13,5
Katılıyorum	262	78,4	78,4
Katılmıyorum	26	7,8	7,8
Kesinlikle katılmıyorum	1	,3	,3
Toplam	334	100,0	100,0

Vergi incelemesinin kayıtlara yansımayan işlemlerde doğruluğunu tespit etmek amacıyla da kullanılıp kullanılmadığını öğrenmek amacıyla katılımcılara tablo 21’de yer alan soru yöneltilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %92’sinin bu soruya katıldıkları görülmektedir. Tablodan da anlaşılabileceği üzere katılımcılar vergi incelemelerinin hem

belge, defter ve kayıtların incelenmesinde kullanıldığını hem de kayıt dışı yapılan işlemleri tespit etmek amacıyla kullanıldığını düşünmektedirler.

Tablo 22: Vergi İncelemesi, Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesinde Etkin Rol Oynamaktadır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	54	16,2	16,2
Katılıyorum	258	77,2	77,2
Katılmıyorum	20	6,0	6,0
Kesinlikle katılmıyorum	2	,6	,6
Toplam	334	100,0	100,0

Katılımcılara “vergi incelemesi, vergi kayıp ve kaçakların önlenmesinde etkin rol oynamaktadır” ifadesi sorulmuştur. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı tablo 22’de gösterilmektedir. Katılımcıların %77,2’si bu ifadeye katıldıklarını belirtmişlerdir. Buna göre vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilebilmesinde vergi incelemesinin büyük bir öneminin olduğunu anlamak mümkündür.

Tablo 23: Vergi İncelemelerinin Herhangi Bir Vergi Kaçırma Durumunda Caydırıcı Olma Etkisi Mevcuttur İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	48	14,4	14,4
Katılıyorum	247	74,0	74,0
Katılmıyorum	36	10,8	10,8
Kesinlikle katılmıyorum	3	,9	,9
Toplam	334	100,0	100,0

Vergi incelemelerinin caydırıcılık etkisini tespit etmek amacıyla tablo 23’te yer alan “vergi incelemelerinin herhangi bir vergi kaçırma durumunda caydırıcı olma etkisi mevcuttur” ifadesi katılımcılara sorulmuştur. Tablodaki bilgilere dayanarak bu soruya katılımcıların %74’ü katılıyorum cevabını vermiştir. Katılımcıların bu konudaki düşünceleri herhangi bir vergi kaçakçılığı durumunun vergi incelemesiyle tespit edilmesi

halinde kişilerin bir diğer vergi incelemesinde de yakalanma olasılıklarının yüksek olduğunu bildikleri için kaçakçılık düzeyini azaltacağı yönündedir.

Tablo 24: Ödenen Vergilerin Net Olarak Nerelerde Kullanıldığının Bilinmesi Vergi Bilincini Artırır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	84	25,1	25,1
Katılıyorum	240	71,9	71,9
Katılmıyorum	8	2,4	2,4
Kesinlikle katılmıyorum	2	,6	,6
Toplam	334	100,0	100,0

Tablo 24’de katılımcıların “ödenen vergilerin net olarak nerelerde kullanıldığının bilinmesi vergi bilincini artırır” ifadesine verdikleri cevaplar yer almaktadır. Katılımcıların yaklaşık %72’sinin ödenen vergilerin net olarak nerede kullanıldığının bilinmesinin vergi bilincini artıracığını düşünmektedir. Buna göre katılımcılar, devletin ödenen vergilerin hangi ihtiyaçlar için kullanıldığının bilgisini şeffaf olarak vatandaşlara aktarması halinde vergi bilincinin de daha çok artacağını düşünmektedir.

Tablo 25: Yükümlülerin Vergilerini Yasalarda İfade Edilen Biçimde Ödemeleri Vergi Yasalarının Etkin ve Bilinçli Bir Şekilde Uygulanmasını ve Vergide Meydana Gelecek Kaybın Önlenmesini Sağlayacaktır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	66	19,8	19,8
Katılıyorum	262	78,4	78,4
Katılmıyorum	4	1,2	1,2
Kesinlikle katılmıyorum	2	,6	,6
Toplam	334	100,0	100,0

Yükümlülerin vergilerini yasalarda ifade edilen biçimde ödemeleri durumunda nasıl bir etkinlik oluşturacağına dair katılımcılara sorulan sorunun yüzdelik dağılımı tablo 25’de verilmiştir. Katılımcıların %92’si bu soruya katılıyorum cevabını vermiştir. Bu

durumda yükümlüler ödemeleri gereken vergileri yasalarda belirtilen şekilde ödedikleri durumda vergide yaşanacak olası kayıpların önüne geçilebilecek ve aynı zamanda bu yasaların işlevini yerine getirme düzeyinde de olumlu bir artış gözlemlenebilecektir.

Tablo 26: Yoklama, Mükelleflerin Vergi Kanunlarına Olan Uyumlarını Önemli Derecede Artırmaktadır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	62	18,6	18,6
Katılıyorum	267	79,9	79,9
Katılmıyorum	4	1,2	1,2
Kesinlikle katılmıyorum	1	,3	,3
Toplam	334	100,0	100,0

Mükelleflerin vergi kanunlarına olan uyumlarını artırmada yoklamanın nasıl bir rolünün olduğunu öğrenebilmek amacıyla tablo 26’da yer alan soru katılımcılara sorulmuştur. Katılımcıların yaklaşık %80’i bu soruya katılıyorum cevabını vermiştir. Bu durumda mükellefler kendilerine yüklenen ödevleri vergi kanunlarında yer alan şekilde vergi dairesine bildirdikleri durumda yoklama esnasında da herhangi bir sorunla karşılaşmayacaktır.

Tablo 27: Yoklama, Vergi İdaresi Dışında Yapılan Faaliyetlerin İncelenmesinde Devlete Ek Gelir Sağlamaktadır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	53	15,9	15,9
Katılıyorum	257	76,9	76,9
Katılmıyorum	19	5,7	5,7
Kesinlikle katılmıyorum	5	1,5	1,5
Toplam	334	100,0	100,0

Tablo 27’de katılımcıların “yoklama, vergi idaresi dışında yapılan faaliyetlerin incelenmesinde devlete ek gelir sağlamaktadır” ifadesine verdikleri cevapların dağılımı yer almaktadır. Katılımcıların bu ifadeye %76,9 oranında katılım sağladıkları

görülmektedir. Bu bilgiye dayanarak vergi idaresi dışında yapılan faaliyetlerin incelenmesinde yoklamanın devlete ek gelir sağladığı sonucu çıkarılabilir.

Tablo 28: Vergi Levhalarının Tespitini Sağlamakta ve Malların Faturalı Olup Olmadığını Tespit Etmekte Yoklama Önemli Bir Denetim Yöntemdir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	57	17,1	17,1
Katılıyorum	265	79,3	79,3
Katılmıyorum	8	2,4	2,4
Kesinlikle katılmıyorum	4	1,2	1,2
Toplam	334	100,0	100,0

Vergi güvenlik önlemlerinden birisi olan yoklamanın denetimdeki rolünü tespit etmek amacıyla katılımcılardan tablo 28’de yer alan sorunun değerlendirilmesi istenmiştir. Katılımcılar bu soruya %96,4 oranında katılıyorum cevabını vermişlerdir. Yoklama, herhangi bir denetleme anında mükelleflerin vergi levhası kullanıp kullanmadıklarını ve satılan mallar üzerinden fatura kesilip kesilmediğini öğrenmek amacıyla denetime büyük bir katkı sağlamaktadır.

Tablo 29: Bilgi Toplama Yöntemi, Yapılan Denetimlerin Kontrol Altına Alınarak Daha Etkin ve Sağlıklı Bir Yol İzleyebilmesine Olanak Sağlamaktadır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	62	18,6	18,6
Katılıyorum	269	80,5	80,5
Katılmıyorum	3	,9	,9
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Toplam	334	100,0	100,0

Tablo 29’da katılımcılara denetimlerin kontrol altında tutulmasında bilgi toplama yönteminin etkisi ile ilgili “bilgi toplama yöntemi, yapılan denetimlerin kontrol altına alınarak daha etkin ve sağlıklı bir yol izleyebilmesine olanak sağlamaktadır” sorusu sorulmuştur. Buna göre tabloda yer alan cevapların dağılımına bakıldığında katılımcıların

%80,5'i bu soruya katılıyorum cevabını vermiştir. Cevaplardan hareketle vergilemeye yönelik bilgilerin düzenli bir şekilde toplanması olası bir vergi kayıp ve kaçığının da önüne geçebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 30: Vergi Yükümlüsü Belirlenirken Oluşacak En Ufak Hata Vergiyi Doğuran Olayın Yanlış Saptanmasına Sebep Olacaktır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	51	15,3	15,3
Katılıyorum	261	78,1	78,1
Katılmıyorum	17	5,1	5,1
Kesinlikle katılmıyorum	5	1,5	1,5
Toplam	334	100,0	100,0

Katılımcılardan “vergi yükümlüsü belirlenirken oluşacak en ufak hata vergiyi doğuran olayın yanlış saptanmasına sebep olacaktır” ifadesini değerlendirmeleri istenmiştir. Tablo 30’da yer alan cevapların dağılımında ifadeye %78,1 oranında katılıyorum cevabı verilmiştir. Bu durumda vergiyi doğuran olayın yanlış saptanması halinde vergi idaresine olan güven azaltmakla birlikte yükümlüleri vergi kaçırma ve vergiden kaçınmaya da teşvik edecektir.

Tablo 31: Vergiyi Doğuran Olayın Eksiksiz ve Doğru Bir Şekilde Tayin Edilmesi Vergi Güvenliğini Yakından İlgilendiren Bir Durumdur İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	46	13,8	13,8
Katılıyorum	280	83,8	83,8
Katılmıyorum	7	2,1	2,1
Kesinlikle katılmıyorum	1	,3	,3
Toplam	334	100,0	100,0

Tablo 31’de “vergiyi doğuran olayın eksiksiz ve doğru bir şekilde tayin edilmesi vergi güvenliğini yakından ilgilendiren bir durumdur” sorusu katılımcılara sorulmuştur. Cevaplara bakıldığında katılımcıların yaklaşık %84’ü bu soruya katılıyorum cevabını

vermiştir. Tabloda yer alan cevaplara istinaden vergiyi doğuran olayın eksiksiz ve doğru bir şekilde belirtilmesi vergi güvenlik önlemleri açısından önemli bir durumdur.

Tablo 32: Vergiyi Doğuran Olayın Yanlış Saptanması Mükellefleri Vergiden Kaçınma ve Vergi Gelirlerindeki Azalışa Sebebiyet Verecek Diğer Yollara Yöneltecektir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	232	69,5	69,5
Katılıyorum	82	24,6	24,6
Katılmıyorum	16	4,8	4,8
Kesinlikle katılmıyorum	4	1,2	1,2
Toplam	334	100,0	100,0

Vergiyi doğuran olayın yanlış saptanması ile ilgili katılımcılara tablo 32’de yer alan ifade yöneltmiştir. Katılımcıların %69,5’i bu soruya kesinlikle katılım sağladıklarını belirtmiştir. Bu durumda vergiyi doğuran olayın yanlış veya eksik olarak saptanması mükellefleri olumsuz yönde etkileyerek vergi kaçırmaya ve vergiden kaçınma durumuna yönelmelerine sebebiyet verecektir. Böylelikle vergi gelirlerinde azalış yaşanacak ve devlet en çok gelir elde ettiği vergilerden yana sıkıntı yaşayacaktır.

Tablo 33: Matrahın Daraltılması Muafiyet ve İstisnaların Geniş Tutulması Vergi Güvenliğinde Olumsuz Durum Oluşturmaktadır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	56	16,8	16,8
Katılıyorum	266	79,8	79,8
Katılmıyorum	9	2,7	2,7
Kesinlikle katılmıyorum	3	,9	,9
Toplam	334	100,0	100,0

Katılımcılardan vergi güvenliğinde muafiyet ve istisnaların yeriyle ilgili düşüncelerini öğrenmek amacıyla “matrahın daraltılması muafiyet ve istisnaların geniş tutulması vergi güvenliğinde olumsuz durum oluşturmaktadır” ifadesini değerlendirmeleri istenmiştir. Tablo 33’de yer alan cevaplara göre katılımcıların %96,6’sı

bu sorula katılım sağladıklarını belirtmiştir. Bu durumda muafiyet ve istisnalarda yaşanacak artış gelirin azalmasına ve vergi tabanında daralma yaşanmasına sebep olmakla birlikte devletin gelirlerinde azalma meydana gelecek dolayısıyla yüksek vergi oranları uygulaması yoluna gidilecektir.

Tablo 34: Etkin Vergi Matrahı Oluşturmak Yükümlüleri Vergi Kaçakçılığından ve Vergi Kaçınma Yollarına Başvurmaktan Alıkoyacaktır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	63	18,9	18,9
Katılıyorum	258	77,2	77,2
Katılmıyorum	12	3,6	3,6
Kesinlikle katılmıyorum	1	,3	,3
Toplam	334	100,0	100,0

Tablo 34’de katılımcıların “etkin vergi matrahı oluşturmak yükümlüleri vergi kaçakçılığından ve vergi kaçınma yollarına başvurmadan alıkoyacaktır” ifadesine verdikleri cevapların dağılımı yer almaktadır. Katılımcıların %77,2’si bu ifadeye katılım sağladıklarını belirtmiştir. Bu bilgilere dayanarak etkin vergi matrahı oluşturulduğunda yükümlüler hem vergi kaçakçılığından hem de vergiden kaçınma yollarına başvurmadan alıkoyulabilecektir.

Tablo 35: Vergi Güvenlik Önlemlerinin Hukuki Niteliklerinin Sağlıklı Bir Şekilde Uygulanabilmesi İçin Vergi Denetimlerinin Tam Zamanında, Gerekli Şekilde ve Güvenilirliğe Zarar Vermeyecek Bir Biçimde Yapılması Gereklemektedir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	251	75,1	75,1
Katılıyorum	82	24,6	24,6
Katılmıyorum	1	,3	,3
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Toplam	334	100,0	100,0

Vergi güvenlik önlemlerinin hukuki niteliklerinin sağlık bir şekilde uygulanabilmesine yönelik katılımcılara tablo 35’de yer alan ifade yöneltilmiştir. Katılımcıların %75,1’inin bu ifadeye kesinlikle katılım sağladıkları görülmektedir. Bu durumda vergi denetimlerinin güvenilirliğe uygun, şeffaf, zamanında ve gerektiği şekilde yapılması vergi güvenlik önlemlerinin hukuki niteliğine zarar vermeyecektir sonucu çıkarılabilir.

Tablo 36: İzaha Davet Kurumu Vergi Güvenlik Önlemlerinin Yaptırım Gücünü Azaltmaktadır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	269	80,5	80,5
Katılıyorum	39	11,7	11,7
Katılmıyorum	24	7,2	7,2
Kesinlikle katılmıyorum	2	,6	,6
Toplam	334	100,0	100,0

Tablo 36’da izaha davet kurumunun vergi güvenlik önlemleri üzerindeki etkinliğini ölçmek amacıyla katılımcılara “izaha davet kurumu vergi güvenlik önlemlerinin yaptırım gücünü azaltmaktadır” sorusu sorulmuştur. Katılımcıların yaklaşık %81’i bu ifadeye kesinlikle katılım göstermektedir. Tablodan da anlaşılabileceği üzere izaha davet kurumunun vergi incelemesi yapılmadan önce mükellefle olan irtibatı vergi güvenlik önlemlerinin uygulanabilme derecesini düşürmekte ve yaptırım gücü azaltmakta olduğu sonucuna ulaşılabilmektedir.

Tablo 37: Vergi Denetimi Yüksek Olursa Vergi Kaçakçılığı Azalır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	98	29,3	29,3
Katılıyorum	230	68,9	68,9
Katılmıyorum	6	1,8	1,8
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Toplam	334	100,0	100,0

Tablo 37’de katılımcıların “vergi denetimi yüksek olursa vergi kaçakçılığı azalır” ifadesine verdikleri cevapların dağılımı yer almaktadır. Tablodaki bilgilere dayanarak katılımcıların yaklaşık %69’unun bu ifadeye katılım sağladıkları görülmektedir. Buna göre en önemli ve en kapsamlı vergi güvenlik önlemi olan vergi denetiminde denetleme oranı yüksek olursa ve denetleme güvenilir ve şeffaf bir şekilde yapılırsa kaçakçılık oranında da doğru orantıda bir azalma meydana gelecektir.

Tablo 38: Gelirlerin Güvenliğinin Sağlanabilmesinin En Sağlıklı Yöntemi Vergi Denetimidir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	65	19,5	19,5
Katılıyorum	263	78,7	78,7
Katılmıyorum	4	1,2	1,2
Kesinlikle katılmıyorum	2	,6	,6
Toplam	334	100,0	100,0

Vergi denetiminin gelire etkisini tespit edebilmek amacıyla katılımcılara tablo 38’de yer alan soru yöneltilmiştir. Katılımcıların %78,7’lik kısmı bu soruya katılıyorum cevabını vermiştir. Tablo 38’e göre gelirlerin güvenilir bir şekilde takibinin yapılabilmesinin en sağlıklı yönteminin vergi güvenlik önlemleri arasından vergi denetimi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 39: Denetlenme Korkusu Olmasa Birçok Mükellef Sunduğu Mal ve Hizmet Karşılığında Vergi Vermez İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	69	20,7	20,7
Katılıyorum	238	71,3	71,3
Katılmıyorum	25	7,5	7,5
Kesinlikle katılmıyorum	2	,6	,6
Toplam	334	100,0	100,0

Tablo 39’da katılımcıların “denetlenme korkusu olmasa birçok mükellef sunduğu mal ve hizmet karşılığında vergi vermez” ifadesine verdikleri cevaplar yer almaktadır. Bu

soruya tablodan hareketle %92 oranında katılıyorum cevabı verilmiştir. Mükellefler sunduğu mal ve hizmetlerle devlete vergi vermekle yükümlüdürler. Fakat denetleme elemanları tarafından herhangi bir denetleme söz konusu olmasa mükelleflerin ödemekle yükümlü oldukları vergileri kaçırma yoluna gidebilecekleri ve sundukları mal ve hizmetler karşısında vergi vermeme yöntemine başvurabilecekleri görülmektedir. Bu sebeple denetlenme korkusu yaşanabilecek olası durumlarında önüne geçebilecektir.

Tablo 40: Vergi Denetiminin Yetersiz Olması Vergi Kaçıranlara Cesaret Vermektedir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	87	26,0	26,0
Katılıyorum	243	72,8	72,8
Katılmıyorum	3	,9	,9
Kesinlikle katılmıyorum	1	,3	,3
Toplam	334	100,0	100,0

Tablo 40’da katılımcılara “vergi denetiminin yetersiz olması vergi kaçırınlara cesaret vermektedir” ifadesi sorulmuş ve %72,8 oranında katılıyorum cevabı alınmıştır. Bu soruya verilen cevapların dağılımına bakıldığında vergi denetimin yetersiz olduğu durumlarda yükümlüler denetim yapılmadığı veya eksik kaldığının bilincinde olarak vergi kaçırma yoluna gideceklerdir. Bu durumun önüne geçebilmek amacıyla denetimlerin sık sık ve düzenli olarak yapılması bu konuda önemli bir adım olacaktır denilebilir.

Tablo 41: Vergi Verip Verilmediği İlgililerce Yeterince Denetlenmemektedir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	183	54,8	54,8
Katılıyorum	113	33,8	33,8
Katılmıyorum	26	7,8	7,8
Kesinlikle katılmıyorum	12	3,6	3,6
Toplam	334	100,0	100,0

Katılımcıların vergi denetimiyle ilgili düşüncelerini öğrenebilmek amacıyla tablo 41’de “vergi verip verilmediği ilgililerce yeterince denetlenmemektedir” ifadesine yer verilmiştir. Katılımcıların %54,8’i bu soruya kesinlikle katılıyorum, %33,8’i ise katılıyorum cevabını vermişlerdir. Bu ifadelerden de anlaşılabileceği üzere katılımcılar vergi denetim elemanlarının yeterli düzeyde denetim yapmadıklarını düşünmektedir.

Tablo 42: Vergi Borcunun Zamanında ve Eksiksiz Bir Şekilde Ödenebilmesi İçin Vergi Denetimi Uygun Bir Yoldur İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	71	21,3	21,3
Katılıyorum	244	73,1	73,1
Katılmıyorum	18	5,4	5,4
Kesinlikle katılmıyorum	1	,3	,3
Toplam	334	100,0	100,0

Tablo 42’de vergi borcunun zamanında ödenebilmesinde vergi denetiminin etkisini ölçmek amacıyla katılımcılara “vergi borcunun zamanında ve eksiksiz bir şekilde ödenebilmesi için vergi denetimi uygun bir yoldur” sorusu sorulmuştur. Katılımcıların %73,1’inin bu soruya katılım sağladıkları görülmektedir. Bu sonuçlardan da anlaşılabileceği üzere vergi denetimi düzenli ve tarafsız bir şekilde yapıldığında mükelleflerin vergi borcunu zamanında ve eksiksiz bir şekilde ödeme yoluna gidebilecekleri söylenebilir.

Tablo 43: Vergi Denetimleri, Vergi Kayıp ve Kaçak Risklerinin Yüksek Olduğu Sektör/Alanlara Yönlendirilmelidir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	100	29,9	29,9
Katılıyorum	230	68,9	68,9
Katılmıyorum	3	,9	,9
Kesinlikle katılmıyorum	1	,3	,3
Toplam	334	100,0	100,0

Vergi denetimi ve vergi kaçakçılığı arasındaki ilişkiyi öğrenebilmek amacıyla katılımcılardan tablo 43’de yer alan “vergi denetimleri, vergi kayıp ve kaçak risklerinin yüksek olduğu sektör/alanlara yönlendirilmelidir” ifadesini değerlendirmeleri istenmiştir. Katılımcıların yaklaşık %30’u bu ifadeye kesinlikle katılıyorum cevabını verirken yaklaşık %69’u ise katılıyorum cevabını vermiştir. Tabloda yer alan dağılımlara bakıldığında vergi kayıp ve kaçakçılık risklerinin bulunduğu ve önem arz eden alanlarda vergi denetimlerinin sıklaşması gerektiği düşüncesine ulaşılmıştır. Bu yolla hem vergi denetimi sektörel alanlarda yapıldığında daha detaylı inceleme oluşturabileceği gibi hem de bu riski minimum seviyeye indirilebileceği de söylenebilir.

Tablo 44: Vergi Denetim Oranın Artması ile Vergi Gelirlerinde De Artış Meydana Gelecektir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	61	18,3	18,3
Katılıyorum	244	73,1	73,1
Katılmıyorum	26	7,8	7,8
Kesinlikle katılmıyorum	3	,9	,9
Toplam	334	100,0	100,0

Vergi denetim oranları ile vergi gelirlerindeki arasındaki ilişkiyi anlayabilmek amacıyla katılımcılara “vergi denetim oranının artması ile vergi gelirlerinde de artış meydana gelecektir” ifadesi yöneltmiştir. Tablo 44’de yer alan cevaplara göre katılımcıların %73,1’lik kısmı bu soruya katılım sağlamışlardır. Bu durumda vergi denetim oranında yaşanabilecek bir artış aynı zamanda vergi gelirlerini de etkileyerek artış meydana getirecektir sonucunu çıkarabiliriz.

Tablo 45: Vergi Beyanlarının Tam ve Eksiksiz Verilmesinde Denetimin Etkisi Oldukça Yüksek İfadeye Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	57	17,1	17,1
Katılıyorum	269	80,5	80,5
Katılmıyorum	7	2,1	2,1
Kesinlikle katılmıyorum	1	,3	,3
Toplam	334	100,0	100,0

Tablo 45’de katılımcılara “vergi beyanlarının tam ve eksiksiz verilmesinde denetimin etkisi oldukça yüksektir” sorusu sorulmuştur. Katılımcıların %80,5’i bu soruya katılıyorum cevabını vermiştir. Vergi beyanlarının tam ve eksiksiz bir şekilde verilmesinde vergi denetiminin rolü büyüktür. Çünkü sık sık yapılacak denetlemeler mükellefleri vergi beyanlarını düzenli bir şekilde verme konusunda da olumlu yönde etkileyebilecektir.

Tablo 46: Vergi Denetimleri, Vergiyle İlgili Yükümlülüklerini Yerine Getirenler ile Getirmeyenleri Ayırmakta Etkili Bir Yöntemdir İfadeye Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	226	67,7	67,7
Katılıyorum	98	29,3	29,3
Katılmıyorum	8	2,4	2,4
Kesinlikle katılmıyorum	2	,6	,6
Toplam	334	100,0	100,0

Katılımcılara vergi denetimiyle ilgili “vergi denetimleri, vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenleri ayırmakta etkili bir yöntemdir” sorusu sorulmuştur. Katılımcıların %67,7’si bu ifadeye katılım sağladıklarını belirtmiştir. Tablo 46’daki cevapların dağılımından hareketle vergi ödemekle yükümlü olan mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenleri ayırt etmede kullanılan vergi denetimi yönteminin sağlıklı bir yöntem olduğu ifadesine ulaşılmaktadır.

Tablo 47: Denetim Sayesinde Beyan Edilmemiş veya Eksik Beyan Edilmiş Kazançlar Ortaya Çıkmaktadır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	71	21,3	21,3
Katılıyorum	256	76,6	76,6
Katılmıyorum	6	1,8	1,8
Kesinlikle katılmıyorum	1	,3	,3
Toplam	334	100,0	100,0

Tablo 47’de yer alan “denetim sayesinde beyan edilmemiş veya eksik beyan edilmiş kazançlar ortaya çıkmaktadır” sorusu katılımcılara sorulmuştur. Katılımcıların %76,6’sı bu soruya katıldıklarını belirtmiştir. Tabloda yer alan cevaplara bakıldığında mükellefler kazançlarını beyan etmediğinde veya eksik kazanç beyanında bulunduğu vergi denetimi bu eksikliği açığa çıkarmada kullanılır denilebilir.

Tablo 48: Denetim Elemanları, Hatalarımızı Gösterip Bizi Uyararak Cezayla Karşılaşmamamız Konusunda Bize Destek Olmaktadır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	59	17,7	17,7
Katılıyorum	255	76,3	76,3
Katılmıyorum	19	5,7	5,7
Kesinlikle katılmıyorum	1	,3	,3
Toplam	334	100,0	100,0

Katılımcıların vergi denetim elemanlarıyla ilgili olan görüşlerini öğrenebilmek amacıyla tablo 48’de yer alan “denetim elemanları, hatalarımızı gösterip bizi uyararak cezayla karşılaşmamamız konusunda bize destek olmaktadır” sorusu sorulmuştur. Cevapların dağılımına bakıldığında %76,3 oranında katılımcıların bu soruya katılım sağladıkları görülmektedir. Buna göre vergi denetim elemanları denetim esnasında mükelleflerin hatalarını tespit ederek onları uyarmakta ve bu gibi sorunlarla tekrar karşılaşmalarına olanak sağlamaktadır denilebilir.

Tablo 49: Vergi Denetim Elemanları Tarafsız Davranmaktadır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	37	11,1	11,1
Katılıyorum	157	47,0	47,0
Katılmıyorum	129	38,6	38,6
Kesinlikle katılmıyorum	11	3,3	3,3
Toplam	334	100,0	100,0

Vergi denetim elemanlarıyla ilgili katılımcılara tablo 49’da yer alan “vergi denetim elemanları tarafsız davranmaktadır” sorusu sorulmuştur. Tablodaki cevapların dağılımına bakıldığında bu soruya %47,0 oranında katılıyorum cevabı, %38,6 oranında ise katılmıyorum cevabı verilmiştir. Cevapların meslek dağılımlarına bakıldığında katılım sağlayan meslek grubunu gelir uzmanları oluştururken, katılım sağlamayan meslek grubunu ise serbest muhasebeci mali müşavirler oluşturmaktadır.

Tablo 50: E-Denetim Vergi Güvenliği Kapsamında Etkili Bir Yöntemdir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	253	75,7	75,7
Katılıyorum	80	24,0	24,0
Katılmıyorum	1	,3	,3
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Toplam	334	100,0	100,0

Katılımcılardan son zamanlarda yaygınlaşan e-denetimi vergi güvenliği açısından değerlendirmeleri istenmiştir. Bu kapsamda katılımcılara tablo 50’de yer alan “e-denetim vergi güvenliği kapsamında etkili bir yöntemdir” ifadesi yöneltilmiştir. Katılımcıların %75,7 oranında büyük bir kısmı bu soruya kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Yaygınlaşan e-denetim uygulaması mali, idari ve yasal sorunları etkili ve hızlı bir şekilde tespit etmekte kullanıldığı gibi her türlü teknolojik imkanı sağlamakta ve kağıttan da tasarruf etme konusunda vergi güvenliği kapsamında büyük önem taşıdığı söylenebilir.

Tablo 51: Vergi Mevzuatının Sık Sık Değişmesi ve Mükellefin Getirilen Yeniliklerden Haberdar Olmaması Denetim Açısından Sorun Yaratmaktadır İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	242	72,5	72,5
Katılıyorum	81	24,3	24,3
Katılmıyorum	11	3,3	3,3
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Toplam	334	100,0	100,0

Sürekli değişim gösteren vergi mevzuatında denetim açısından karşılaşılan sorunları ele almak için tablo 51’de “vergi mevzuatının sık sık değişmesi ve mükellefin getirilen yeniliklerden haberdar olmaması denetim açısından sorun yaratmaktadır” ifadesine yer verilmiştir. Katılımcıların %72,5’lik bir kısmı bu soruya kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Tablodaki cevaplardan yola çıkarak vergi mevzuatında sık sık yaşanan değişiklikler mükelleflerin haberdar olmasını engellemektedir. Bu sebeple de denetim esnasında değişikliklerden haberdar olmayan mükellefler ile denetim elemanları arasında sorunlar yaşanmaktadır. Bu durumu minimize edebilmek için ise vergi mevzuatında yaşanan değişikliklerin sık sık olmak yerine belirli aralıklarla olması gerektiği söylenebilir.

Tablo 52: Etkin Bir Denetim Oluşturabilmek İçin Gelir Elde Eden Herkesin Elde Ettiği Gelirle Doğru Orantılı Olacak Şekilde ve Vergi Kanunlarında Belirtilen Şekillerde Vergi Ödemesi Gerekmemektedir İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde %	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	77	23,1	23,1
Katılıyorum	243	72,8	72,8
Katılmıyorum	13	3,9	3,9
Kesinlikle katılmıyorum	1	,3	,3
Toplam	334	100,0	100,0

Tablo 52’de katılımcılara “etkin bir denetim oluşturabilmek için gelir elde eden herkesin elde ettiği gelirle doğru orantılı olacak şekilde ve vergi kanunlarında belirtilen

şekillerde vergi ödemesi gerekmektedir” ifadesine verdikleri cevapların dağılımını görmekteyiz. Katılımcıların yaklaşık %73’ü bu soruya katılıyorum cevabını vermiştir. Tablodaki cevapların dağılımına göre denetimlerin etkin bir biçimde ve vergi kanunlarında belirtilen şekillerde işlenebilmesi için mükelleflerin gelirleriyle doğru orantılı olabilecek şekilde vergi ödemelerini yapmaları gerekmektedir ifadesine sonucu çıkartılabilir.

4.7.2. Çapraz Tablo Analizi

Bu analiz, ankete katılım sağlayan kişilerin meslek gruplarına göre sorulara verdikleri cevapların sıklıklarını, yüzdelerini ve bu grup ile verilen cevaplar arasında anlamlı farklılık olup olmadığını tespit etmek amacıyla yapılmıştır.

Yapılan analizlerin sonuçlarına göre ki-kare değeri ve korelasyon katsayısı belirli ölçütlere göre değerlendirilmiştir. Bu durumda pearson ki-kare (p katsayısı) değeri %5’den küçükse iki değişken arasında anlamlı bir ilişki vardır, %5’den büyükse anlamlı bir ilişki yok demektir. Sperman Korelasyon katsayısı (r) ise +1 ile -1 arasında değer almaktadır. Bu katsayı +1’e yaklaştıkça değişkenler arasında doğrusal ilişki artmakta, -1’e yaklaştıkça ise iki değer arasındaki negatif ilişkinin artmakta olduğu ortaya çıkmaktadır.

4.7.2.1. Meslek Gruplarına Göre Elde Edilen Çapraz Tablo Analizleri

Tablo 53: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Oranlarının Düşürülmesi Vergi Kaçakçılığını Azaltır” İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	Sayı	29	132	4	0	165
	%	17,6	80,0	2,4	0,0	100,0
Gelir Uzmanı	Sayı	23	65	0	0	88
	%	26,1	73,9	0,0	0,0	100,0
Gelir Uzman Yardımcısı	Sayı	0	5	0	0	5

	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Defterdar Uzmanı	Sayı	4	14	0	0	18
	%	22,2	77,8	0,0	0,0	100,0
Defterdar Uzman Yardımcısı	Sayı	3	3	0	0	6
	%	50,0	50,0	0,0	0,0	100,0
Vergi Dairesi Müdürü	Sayı	0	2	0	0	2
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	Sayı	0	6	0	0	6
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Veri Hazırlama ve Kontrol İşletmeni	Sayı	10	23	0	0	33
	%	30,3	69,7	0,0	0,0	100,0
Diğer (Sayman Müdürü)	Sayı	0	1	0	0	1
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Diğer (Sayman Müdür Yardımcısı)	Sayı	0	3	0	0	3
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Diğer (Mal Müdürü)	Sayı	2	5	0	0	7
	%	28,6	71,4	0,0	0,0	100,0
Toplam	Sayı	71	259	4	0	334
	%	21,3	77,5	1,2	0,0	100,0

Tablo 54: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Oranlarının Düşürülmesi Vergi Kaçakçılığını Azaltır” İfadesinin Ki-Kare Testi Sonuçları

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	15,805 ^a	20	,729
Likelihood Ratio	20,149	20	,449
Linear-by-Linear Association	1,474	1	,225
N of Valid Cases	334		

Tablo 55: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Oranlarının Düşürülmesi Vergi Kaçakçılığını Azaltır” İfadesinin Korelasyon Katsayısı Testi Sonuçları

			mesleğiniz	vergi_oranlarının_düşürülmesi
Spearman's rho	mesleğiniz	Correlation Coefficient	1,000	-,098
		Sig. (2-tailed)	.	,073
		N	334	334
	vergi_oranlarının_düşürülmesi	Correlation Coefficient	-,098	1,000
		Sig. (2-tailed)	,073	.
		N	334	334

Vergi oranlarının düşürülmesinin vergi kaçakçılığına olan etkisi meslekler bazında incelendiğinde tablo 53’de yer alan meslek gruplarının bu ifadeye %21,3’ünün kesinlikle katıldıkları, %77,5’inin ise katıldıkları görülmektedir. Tabloda yer alan meslek grupları arasında serbest muhasebeci mali müşavirler 161 kişi ve %97,6’lık bir oranla vergi oranlarının düşürülmesiyle birlikte vergi kaçakçılığında da azalma olabileceği düşüncesinde olduklarını beyan etmişlerdir. Bu durum da tablo 54’de yer alan ki-kare testi sonucunda çıkan değer 0,05’den büyük olduğu için bu hipotez reddedilmektedir. Başka bir söylemle meslek grupları ile vergi oranlarının düşürülmesi vergi kaçakçılığını azaltmaktadır ifadeleri arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır. Tablo 55’deki

korelasyon katsayısına bakıldığında da meslek gruplarının bu düşüncüyü etkilemediği görülmektedir.

Tablo 56: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kaçakçılığı Üzerinde Vergi Güvenlik Önlemleri Yeterince Etkilidir” İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	Sayı	2	11	126	26	165
	%	1,2	6,7	76,4	15,8	100,0
Gelir Uzmanı	Sayı	0	18	57	13	88
	%	0,0	20,5	64,8	14,8	100,0
Gelir Uzman Yardımcısı	Sayı	0	0	5	0	5
	%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0
Defterdar Uzmanı	Sayı	0	0	13	5	18
	%	0,0	0,0	72,2	27,8	100,0
Defterdar Uzman Yardımcısı	Sayı	0	0	5	1	6
	%	0,0	0,0	83,3	16,7	100,0
Vergi Dairesi Müdürü	Sayı	0	0	2	0	2
	%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0
Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	Sayı	0	0	4	2	6
	%	0,0	0,0	66,7	33,3	100,0
Veri Hazırlama ve Kontrol İşletmeni	Sayı	0	0	27	6	33
	%	0,0	0,0	81,8	18,2	100,0
Diğer (Sayman Müdürü)	Sayı	0	0	1	0	1
	%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0

Diğer (Sayman Müdür Yardımcısı)	Sayı	0	0	3	0	3
	%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0
Diğer (Mal Müdürü)	Sayı	0	0	5	2	7
	%	0,0	0,0	71,4	28,6	100,00
Toplam	Sayı	2	29	248	55	334
	%	0,6	8,7	74,3	16,5	100,0

Tablo 57: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kaçakçılığı Üzerinde Vergi Güvenlik Önlemleri Yeterince Etkilidir” İfadesinin Ki-Kare Testi Sonuçları

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	31,562a	30	,388
Likelihood Ratio	36,682	30	,187
Linear-by-Linear Association	4,673	1	,031
N of Valid Cases	334		

Tablo 58: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kaçakçılığı Üzerinde Vergi Güvenlik Önlemleri Yeterince Etkilidir” İfadesinin Korelasyon Katsayısı Testi Sonuçları

			mesleğiniz	vergi_kaçakçılığı_üzerinde_vergi_güvenlik
Spearman's rho	mesleğiniz	Correlation Coefficient	1,000	,048
		Sig. (2-tailed)	.	,384
		N	334	334
	vergi_kaçakçılığı_üzerinde_vergi_güvenlik_önlemleri	Correlation Coefficient	,048	1,000
		Sig. (2-tailed)	,384	.
		N	334	334

Tablo 56’de vergi güvenlik önlemlerinin vergi kaçakçılığı üzerindeki etkisiyle ilgili meslek grupları açısından çapraz tablo analizi sonuçları yer almaktadır. Tabloyu incelediğimizde meslek gruplarının hepsi %60’lık bir oranın üzerinde bu düşünceye katılmadıklarını belirtmiştir. Bu durumda vergi güvenlik önlemleri vergi kaçakçılığının önüne geçebilecek düzeyde değildir. Tablo 57’deki ki-kare değeri sonucuna göre değer 0,05’den büyük olduğu için bu iki analiz arasında anlamlı bir fark olmadığı görülmektedir. Aynı zamanda tablo 58’deki korelasyon katsayısına göre ise bu iki değer arasında anlamlı fark olmadığı gözlemlenmektedir.

Tablo 59: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kaçırıldığı İçin Bir Defa Cezalandırılan Mükellefin Tekrar Denetlenmesi Daha Caydırıcı Olacaktır” İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	Sayı	30	123	11	1	165
	%	18,2	74,5	6,7	0,6	100,0
Gelir Uzmanı	Sayı	35	39	14	0	88
	%	39,8	44,3	15,9	0,0	100,0
Gelir Uzman Yardımcısı	Sayı	0	5	0	0	5
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Defterdar Uzmanı	Sayı	0	13	5	0	18
	%	0,0	72,2	27,8	0,0	100,0
Defterdar Uzman Yardımcısı	Sayı	0	6	0	0	6
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Vergi Dairesi Müdürü	Sayı	1	1	0	0	2
	%	50,0	50,0	0,0	0,0	100,0
	Sayı	2	4	0	0	6

Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	%	33,3	66,7	0,0	0,0	100,0
Veri Hazırlama ve Kontrol İşletmeni	Sayı	14	19	0	0	33
	%	42,4	57,6	0,0	0,0	100,0
Diğer (Sayman Müdürü)	Sayı	0	1	0	0	1
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Diğer (Sayman Müdür Yardımcısı)	Sayı	0	3	0	0	3
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Diğer (Mal Müdürü)	Sayı	3	4	0	0	7
	%	42,9	57,1	0,0	0,0	100,0
Toplam	Sayı	85	218	30	1	334
	%	25,4	65,3	9,0	0,3	100,0

**Tablo 60: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kaçırıldığı İçin Bir Defa
Cezalandırılan Mükellefin Tekrar Denetlenmesi Daha Caydırıcı Olacaktır”
İfadesinin Ki-Kare Testi Sonuçları**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	54,998 ^a	30	,004
Likelihood Ratio	64,826	30	,000
Linear-by-Linear Association	4,224	1	,040
N of Valid Cases	334		

Tablo 61: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kaçırıldığı İçin Bir Defa Cezalandırılan Mükellefin Tekrar Denetlenmesi Daha Caydırıcı Olacaktır” İfadesinin Korelasyon Katsayısı Testi Sonuçları

			mesleğiniz	vergi kaçır dığı için bi r_defa_ceza landırılan
Spearman's rho	mesleğiniz	Correlation Coefficient	1,000	-,061
		Sig. (2-tailed)	.	,263
		N	334	334
	vergi kaçırıldığı için bir defa cezalandırılan mükellefin	Correlation Coefficient	-,061	1,000
		Sig. (2-tailed)	,263	.
		N	334	334

Tablo 59’da vergi kaçırıldığı için bir kez cezalandırılan mükellefin tekrar cezalandırılmasının caydırıcı olacağına yönelik düşünceye ait çapraz tablo analizi yer almaktadır. Meslek grupları incelendiğinde bu ifadede birbirine en yakın cevapları veren grup gelir uzmanları olmuştur. %39,8’i bu ifadeye kesinlikle katılım gösterdiğini belirtirken, %44,3’ü ise katıldıklarını belirtmiştir. Tablodan da anlaşılabileceği üzere vergi kaçırıldığı için bir kere denetlenen mükellefin tekrar denetlenmesi vergi kaçakçılığı yoluna başvurmasından alıkoyacaktır. Tablo 60’da yer alan ve 0,004 çıkan ki-kare sonucuna göre değer 0,05’den küçük olduğu için sorulan soru ile soruya cevap veren meslek grupları arasında anlamlı bir fark olmadığı gözlemlenmektedir. Aynı zamanda tablo 61’deki ,061’lik korelasyon katsayısına göre ise bu iki değer arasında negatif ilişki olduğu gözlemlenmektedir.

Tablo 62: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kaçakçılığı Zorunluluktan Dolayı Başvurulan Bir Yöntemdir” İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	Sayı	21	122	13	9	165
	%	12,7	73,9	7,9	5,5	100,0
Gelir Uzmanı	Sayı	0	0	68	20	88

	%	0,0	0,0	77,3	22,7	100,0
Gelir Uzman Yardımcısı	Sayı	0	0	5	0	5
	%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0
Defterdar Uzmanı	Sayı	0	2	16	0	18
	%	0,0	11,1	88,9	0,0	100,0
Defterdar Uzman Yardımcısı	Sayı	0	0	4	2	6
	%	0,0	0,0	66,7	33,3	100,0
Vergi Dairesi Müdürü	Sayı	0	0	2	0	2
	%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0
Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	Sayı	0	0	4	2	6
	%	0,0	0,0	66,7	33,3	100,0
Veri Hazırlama ve Kontrol İşletmeni	Sayı	0	11	19	3	33
	%	0,0	33,3	57,6	9,1	100,0
Diğer (Sayman Müdürü)	Sayı	0	0	1	0	1
	%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0
Diğer (Sayman Müdür Yardımcısı)	Sayı	0	0	3	0	3
	%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0
Diğer (Mal Müdürü)	Sayı	0	0	5	2	7
	%	0,0	0,0	71,4	28,6	100,0
Toplam	Sayı	21	135	140	38	334
	%	6,3	40,4	41,9	11,4	100,0

Tablo 63: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kaçakçılığı Zorunluluktan Dolayı Başvurulan Bir Yöntemdir” İfadesinin Ki-Kare Testi Sonuçları

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	240,030 ^a	30	,000
Likelihood Ratio	300,685	30	,000
Linear-by-Linear Association	36,467	1	,000
N of Valid Cases	334		

Tablo 64: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kaçakçılığı Zorunluluktan Dolayı Başvurulan Bir Yöntemdir” İfadesinin Korelasyon Katsayısı Testi Sonuçları

			mesleğiniz	vergi_kaçak çılığı_zorun luluktan_do layı
Spearman's rho	mesleğiniz	Correlation Coefficient	1,000	,628**
		Sig. (2-tailed)	.	,000
		N	334	334
	vergi_kaçakçılığı_zorunlulu ktan_dolayı_başvurulan	Correlation Coefficient	,628**	1,000
		Sig. (2-tailed)	,000	.
		N	334	334
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).				

Tablo 62’de vergi kaçakçılığının zorunluluktan dolayı başvurulmuş bir yöntem olduğu fikri meslek grupları tarafından nasıl değerlendirildiği görülmektedir. Yukarıdaki tabloda yer alan meslek gruplarının toplamı incelendiğinde %46,7’si bu ifadeye katılım sağlarken, %53,3’ü bu ifadeye katılmamaktadır. Meslekler incelendiğinde ise birbirinden farklı düşünen gruplarda serbest muhasebeci mali müşavirler ve gelir uzmanları yer almaktadır. Serbest muhasebeci mali müşavirlerden 165 kişinin %73,9’u bu ifadeye katılırken, 88 kişilik gelir uzmanlarının %77,3’ü bu ifadeye katılmamaktadırlar. Bu durumda kimisi vergi kaçakçılığının zorunluluktan dolayı başvurulmuş bir yöntem olduğunu savunurken kimisi de zorunluluk olmadığını, mükelleflerin şahsi görüşleri

olduğunu belirtmektedir. Diğer taraftan tablo 63’deki ki-kare testi değerine bakıldığında meslek grupları ile bu düşünce arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. Tablo 64’deki korelasyon katsayısı değeri incelendiğinde de bu ifadenin pozitif ve anlamlı sonuçlar içerdiği görülmektedir.

Tablo 65: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenebilmesi İçin cezaların azaltılması gerekmektedir” İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	Sayı	4	16	127	18	165
	%	2,4	9,7	77,0	10,9	100,0
Gelir Uzmanı	Sayı	0	0	66	22	88
	%	0,0	0,0	75,0	25,0	100,0
Gelir Uzman Yardımcısı	Sayı	0	0	5	0	5
	%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0
Defterdar Uzmanı	Sayı	0	0	14	4	18
	%	0,0	0,0	77,8	22,2	100,0
Defterdar Uzman Yardımcısı	Sayı	0	0	4	2	6
	%	0,0	0,0	66,7	33,3	100,0
Vergi Dairesi Müdürü	Sayı	0	0	0	2	2
	%	0,0	0,0	0,0	100,0	100,0
Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	Sayı	0	0	2	4	6
	%	0,0	0,0	33,3	66,7	100,0
Veri Hazırlama ve Kontrol İşletmeni	Sayı	0	0	24	9	33
	%	0,0	0,0	72,7	27,3	100,0

Diğer (Sayman Müdürü)	Sayı	0	0	1	0	1
	%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0
Diğer (Sayman Müdür Yardımcısı)	Sayı	0	0	1	2	3
	%	0,0	0,0	33,3	66,7	100,0
Diğer (Mal Müdürü)	Sayı	0	0	5	2	7
	%	0,0	0,0	71,4	28,6	100,0
Toplam	Sayı	4	16	249	65	334
	%	1,2	4,8	74,6	19,5	100,0

Tablo 66: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenebilmesi İçin cezaların azaltılması gerekmektedir” İfadesinin Ki-Kare Testi Sonuçları

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	19,902 ^a	30	,919
Likelihood Ratio	25,468	30	,702
Linear-by-Linear Association	2,440	1	,118
N of Valid Cases	334		

Tablo 67: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenebilmesi İçin cezaların azaltılması gerekmektedir” İfadesinin Korelasyon Katsayısı Testi Sonuçları

				vergi_kayıp _ve_kaçakl arının_önle nebilmesi_i çin
Spearman's rho	mesleğiniz	Correlation Coefficient	1,000	,293**
		Sig. (2-tailed)	.	,000
		N	334	334
	vergi_kayıp_ve_kaçaklarını n_önlenebilmesi_için_cezal arın	Correlation Coefficient	,293**	1,000
		Sig. (2-tailed)	,000	.
		N	334	334
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).				

Vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilebilmesi için cezaların azaltılması gerekmektedir ifadesine yönelik düşünceyle, meslek grupları arasındaki ilişkiyi gösteren çapraz tablo analizi tablo 65’de yer almaktadır. Tablodan da anlaşılabileceği üzere defterdarlık çalışanları ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin görüşleri doğru orantılı olup 94,1’lik bir oranla da bu ifadeye katılım sağlanmadığı görülmektedir. Bu doğrultuda cezaların azaltılması vergi kayıp ve kaçaklarını önlemenin aksine daha teşvik edici bir duruma gelerek vergi kaçakçılığı oranında da artış gösterebileceği bu ifadelerden anlaşılmaktadır. Aynı zamanda tablo 66 ve 67’deki ki-kare testi ve korelasyon katsayısı değeri sonuçlarına bakıldığında bu ifadeler arasında anlamlı bir farklılık olmadığı gözlemlenmektedir.

Tablo 68: Meslek Gruplarına Göre “Vergisini Ödemeyenlere Ağır Cezai Yaptırımlar Getirilmesi Vergi Güvenliğini Artırır” İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	Sayı	17	131	16	1	165
	%	10,3	79,4	9,7	0,6	100,0

Gelir Uzmanı	Sayı	27	49	12	0	88
	%	30,7	55,7	13,6	0,0	100,0
Gelir Uzman Yardımcısı	Sayı	0	5	0	0	5
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Defterdar Uzmanı	Sayı	5	13	0	0	18
	%	27,8	72,2	0,0	0,0	100,0
Defterdar Uzman Yardımcısı	Sayı	1	5	0	0	6
	%	16,7	83,3	0,0	0,0	100,0
Vergi Dairesi Müdürü	Sayı	0	2	0	0	2
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	Sayı	2	4	0	0	6
	%	33,3	66,7	0,0	0,0	100,0
Veri Hazırlama ve Kontrol İşletmeni	Sayı	9	24	0	0	33
	%	27,3	72,7	0,0	0,0	100,0
Diğer (Sayman Müdürü)	Sayı	0	1	0	0	1
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Diğer (Sayman Müdür Yardımcısı)	Sayı	2	1	0	0	3
	%	66,7	33,3	0,0	0,0	100,0
Diğer (Mal Müdürü)	Sayı	1	6	0	0	7
	%	14,3	85,7	0,0	0,0	100,0
Toplam	Sayı	64	241	28	1	334
	%	19,2	72,2	8,4	0,3	100,0

Tablo 69: Meslek Gruplarına Göre “Vergisini Ödemeyenlere Ağır Cezai Yaptırımlar Getirilmesi Vergi Güvenliğini Artırır” İfadesinin Ki-Kare Testi Sonuçları

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	37,838 ^a	30	,154
Likelihood Ratio	45,073	30	,038
Linear-by-Linear Association	10,091	1	,001
N of Valid Cases	334		

Tablo 70: Meslek Gruplarına Göre “Vergisini Ödemeyenlere Ağır Cezai Yaptırımlar Getirilmesi Vergi Güvenliğini Artırır” İfadesinin Korelasyon Katsayısı Testi Sonuçları

			mesleğiniz	vergisini_ödemeyenlere_ağır_cezai
Spearman's rho	mesleğiniz	Correlation Coefficient	1,000	-,210**
		Sig. (2-tailed)	.	,000
		N	334	334
	vergisini_ödemeyenlere_ağır_cezai_yaptırımlar	Correlation Coefficient	-,210**	1,000
		Sig. (2-tailed)	,000	.
		N	334	334
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).				

Tablo 68’de meslek grupları açısından vergisini ödemeyenlere ağır cezai yaptırımların getirilmesinin vergi güvenliğini artıracığına inanmaktadır. Oranlara bakıldığında serbest muhasebeci mali müşavirlerin %79,4’ü, gelir uzmanlarının %55,7’si bu ifadeye katılarak vergisini ödemeyenlere ağır cezai yaptırımların getirilmesi görüşünü desteklemektedir. Tablo 69’daki ki-kare test sonucunda çıkan değer 0,154 olup 0,05’ten büyük olmasından dolayı bu hipotez reddedilmekte yani meslek grupları ile vergisini ödemeyenlere ağır cezai yaptırımların getirilmesinin vergi güvenliğini artıracığı ifadesi

arasında anlamlı ilişki bulunmadığı gözlemlenmektedir. Tablo 70'deki korelasyon katsayısı sonucuna bakıldığında da meslek grupları ile sorulan ifade arasında anlamlı bir ilişki olmadığı görülmektedir.

Tablo 71: Meslek Gruplarına Göre “Denetlenme Korkusu Olmasa Birçok Mükellef Sunduğu Mal ve Hizmet Karşılığında Vergi Vermez” İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	Sayı	23	19	21	2	165
	%	13,9	72,1	12,7	1,2	100,0
Gelir Uzmanı	Sayı	21	67	0	0	88
	%	23,9	76,1	0,0	0,0	100,0
Gelir Uzman Yardımcısı	Sayı	0	5	0	0	5
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Defterdar Uzmanı	Sayı	6	12	0	0	18
	%	33,3	66,7	0,0	0,0	100,0
Defterdar Uzman Yardımcısı	Sayı	1	5	0	0	6
	%	16,7	83,3	0,0	0,0	100,0
Vergi Dairesi Müdürü	Sayı	1	1	0	0	2
	%	50,0	50,0	0,0	0,0	100,0
Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	Sayı	6	0	0	0	6
	%	100,0	0,0	0,0	0,0	100,0
Veri Hazırlama ve Kontrol İşletmeni	Sayı	6	23	4	0	33
	%	18,2	69,7	12,1	0,0	100,0
	Sayı	0	1	0	0	1

Diğer (Sayman Müdürü)	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Diğer (Sayman Müdür Yardımcısı)	Sayı	1	2	0	0	3
	%	33,3	66,7	0,0	0,0	100,0
Diğer (Mal Müdürü)	Sayı	4	3	0	0	7
	%	57,1	42,9	0,0	0,0	100,0
Toplam	Sayı	69	238	25	2	334
	%	20,7	71,3	7,5	0,5	100,0

Tablo 72: Meslek Gruplarına Göre “Denetlenme Korkusu Olmasa Birçok Mükellef Sunduğu Mal ve Hizmet Karşılığında Vergi Vermez” İfadesinin Ki-Kare Testi Sonuçları

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	56,318 ^a	30	,003
Likelihood Ratio	61,231	30	,001
Linear-by-Linear Association	9,526	1	,002
N of Valid Cases	334		

Tablo 73: Meslek Gruplarına Göre “Denetlenme Korkusu Olmasa Birçok Mükellef Sunduğu Mal ve Hizmet Karşılığında Vergi Vermez” İfadesinin Korelasyon Katsayısı Testi Sonuçları

				denetleme_korkusu_olmasa_birçok_mükellef
Spearman's rho	mesleğiniz	Correlation Coefficient	1,000	-,224**
		Sig. (2-tailed)	.	,000
		N	334	334
	denetleme_korkusu_olmasa_birçok_mükellef_sunduğu	Correlation Coefficient	-,224**	1,000
		Sig. (2-tailed)	,000	.
		N	334	334
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).				

Katılımcılara denetlenme korkusu olmasa mükelleflerin sundukları mal ve hizmetler karşısında vergi vermeyecekleri ifadesi fikri sorulmuş ve alınan cevaplarda meslek gruplarına göre değişip değişmeyeceği çapraz tablo ile analiz edilmeye çalışılmıştır. Tablo 71’de gösterilen analiz sonuçlarına göre serbest muhasebeci mali müşavirlerin ve defterdarlık çalışanlarının bu ifadeye vermiş oldukları cevaplar %92 oranında katılıyorum şeklinde olmuştur. Bu durumda denetlenme korkusu olmasa mükelleflerin sundukları mal ve hizmetler karşısında vergi vermeyecekleri anlamına gelmektedir. Tablo 72’deki ki-kare test sonucunda çıkan değer ise 0,003 olup 0,05’den küçük olduğu için bu ifade kabul edilmektedir. Tablo 73’deki korelasyon katsayısı sonucuna göre de meslek grupları ile katılımcılara sorulan soru arasında negatif yönde bir ilişki tespit edilmiştir.

Tablo 74: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Denetiminin Yetersiz Olması Vergi Kaçıranlara Cesaret Vermektedir” İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	Sayı	24	137	3	1	165
	%	14,5	83,0	1,8	0,6	100,0
Gelir Uzmanı	Sayı	44	44	0	0	88

	%	50,0	50,0	0,0	0,0	100,0
Gelir Uzman Yardımcısı	Sayı	0	5	0	0	5
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Defterdar Uzmanı	Sayı	3	15	0	0	18
	%	16,7	83,3	0,0	0,0	100,0
Defterdar Uzman Yardımcısı	Sayı	2	4	0	0	6
	%	33,3	66,7	0,0	0,0	100,0
Vergi Dairesi Müdürü	Sayı	2	0	0	0	2
	%	100,0	0,0	0,0	0,0	100,0
Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	Sayı	3	3	0	0	6
	%	50,0	50,0	0,0	0,0	100,0
Veri Hazırlama ve Kontrol İşletmeni	Sayı	9	24	0	0	33
	%	27,3	72,7	0,0	0,0	100,0
Diğer (Sayman Müdürü)	Sayı	0	1	0	0	1
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Diğer (Sayman Müdür Yardımcısı)	Sayı	0	3	0	0	3
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Diğer (Mal Müdürü)	Sayı	0	7	0	0	7
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Toplam	Sayı	87	243	3	1	334
	%	26,0	72,8	0,9	0,3	100,0

Tablo 75: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Denetiminin Yetersiz Olması Vergi Kaçıranlara Cesaret Vermektedir” İfadesinin Ki-Kare Testi Sonuçları

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	54,777 ^a	30	,004
Likelihood Ratio	57,963	30	,002
Linear-by-Linear Association	,348	1	,555
N of Valid Cases	334		

Tablo 76: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Denetiminin Yetersiz Olması Vergi Kaçıranlara Cesaret Vermektedir” İfadesinin Korelasyon Katsayısı Testi Sonuçları

			mesleğiniz	vergi_denetiminin_yetersiz_olması_vergi
Spearman's rho	mesleğiniz	Correlation Coefficient	1,000	-,181**
		Sig. (2-tailed)	.	,001
		N	334	334
	vergi_denetiminin_yetersiz_olması_vergi_kaçıranlara	Correlation Coefficient	-,181**	1,000
		Sig. (2-tailed)	,001	.
		N	334	334
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).				

Tablo 74’de meslek grupları ile vergi denetiminin yetersiz olması vergi kaçırarlara cesaret vermektedir ifadesi arasında nasıl bir ilişki olduğu çapraz tablo yöntemi ile analiz edilmiştir. Tablo incelendiğinde bu ifadeye gelir uzmanlarının %50 kesinlikle katıldıkları, %50 katıldıkları görülmektedir. Birbiri ile aynı olan bu orandan yola çıkarak gelir uzmanları bu ifadenin geçerli olduğunu yani vergi denetimlerinin yetersizliğinin vergi kaçırarlara cesaret verdiği görüşünde olduğunu belirtmektedir. Tablo 75’de ki-kare test sonuçları da 0,004 değerinde çıkarak bu ifadenin geçerli olduğunu ifade etmektedir. Tablo 76’daki korelasyon katsayısına bakıldığında da bu ifadeler arasında anlamlı bir ilişki olmadığı gözlemlenmektedir.

Tablo 77: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Denetimleri, Vergi Kayıp ve Kaçak Risklerinin Yüksek Olduğu Sektör/Alanlara Yönlendirilmelidir” İfadesine Verilen Cevapların Dağılımı

		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	Sayı	32	126	3	1	165
	%	21,2	76,4	1,8	0,6	100,0
Gelir Uzmanı	Sayı	34	54	0	0	88
	%	38,6	61,4	0,0	0,0	100,0
Gelir Uzman Yardımcısı	Sayı	0	5	0	0	5
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Defterdar Uzmanı	Sayı	3	15	0	0	18
	%	16,7	83,3	0,0	0,0	100,0
Defterdar Uzman Yardımcısı	Sayı	2	4	0	0	6
	%	33,3	66,7	0,0	0,0	100,0
Vergi Dairesi Müdürü	Sayı	2	0	0	0	2
	%	100,0	0,0	0,0	0,0	100,0
Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	Sayı	3	3	0	0	6
	%	50,0	50,0	0,0	0,0	100,0
Veri Hazırlama ve Kontrol İşletmeni	Sayı	16	17	0	0	33
	%	48,5	51,5	0,0	0,0	100,0
Diğer (Sayman Müdürü)	Sayı	0	1	0	0	1
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Diğer (Sayman)	Sayı	0	3	0	0	3

Müdür Yardımcısı)	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Diğer (Mal Müdürü)	Sayı	5	2	0	0	7
	%	71,4	28,6	0,0	0,0	100,0
Toplam	Sayı	100	230	3	1	334
	%	29,9	68,9	0,9	0,3	100,0

Tablo 78: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Denetimleri, Vergi Kayıp ve Kaçak Risklerinin Yüksek Olduğu Sektör/Alanlara Yönlendirilmelidir” İfadesinin Ki-Kare Testi Sonuçları

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	34,860 ^a	30	,248
Likelihood Ratio	38,269	30	,143
Linear-by-Linear Association	11,477	1	,001
N of Valid Cases	334		

Tablo 79: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Denetimleri, Vergi Kayıp ve Kaçak Risklerinin Yüksek Olduğu Sektör/Alanlara Yönlendirilmelidir” İfadesinin Korelasyon Katsayısı Testi Sonuçları

				vergi_deneti mleri_vergi kayıp ve
			mesleğiniz	
Spearman's rho	mesleğiniz	Correlation Coefficient	1,000	-,205**
		Sig. (2-tailed)	.	,000
		N	334	334
	vergi_denetimleri_vergi_ka yıp_ve_kaçak_risklerinin	Correlation Coefficient	-,205**	1,000
		Sig. (2-tailed)	,000	.
		N	334	334
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).				

Katılımcılara tablo 77’de vergi denetimlerinin vergi kayıp ve kaçak risklerinin yüksek olduğu sektör/alanlara yönlendirilmelidir ifadesi sorulmuş ve alınan cevapların meslek gruplarına göre değişmeyeceği çapraz tablo ile analiz edilmiştir. Tablo 78’deki ki-kare sonuçlarına göre de bu ifade ile meslek grupları arasında anlamlı bir farklılık olmadığı görülmektedir.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi, hükümetin kamu hizmetlerini finanse etmek, kamu altyapısını geliştirmek, sosyal hizmetler sağlamak ve ülke savunmasını güçlendirmek gibi temel görevlerini yerine getirebilmesine yardımcı olur. Mükelleflerin de vergi ödemekle yükümlü olmaları, bir devletin finansal sisteminin temel taşlarından biridir ve modern toplumların işleyişini sürdürebilmeleri için gereklidir. Ancak bazen mükellefler vergilerini zamanında tam ve eksiksiz bir şekilde ödemek yerine vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yoluna başvurabilmektedir. Vergi kayıplarının ve kaçaklarının engellenmesi için en etkili yöntemlerden biri vergi denetimlerinin uygulanmasıdır. Devlet, vergi kaybını minimize etmek ve ek gelir elde etmek amacıyla yoklama, geniş kapsamlı denetimler, vergi incelemeleri, arama faaliyetleri ve bilgi toplama gibi yöntemleri kullanarak denetimler gerçekleştirir. Kaçakçılıkla mücadelede devreye giren vergi güvenlik önlemlerinin bir arada kullanılması, vergi kaçakçılığını önleme çabalarını güçlendirir ve vergi sisteminin daha adil ve etkili bir şekilde işlemesine katkı sağlar. Aynı zamanda, vergi kaçakçılığına yönelik mücadelede sürekli olarak yeni teknolojiler ve yöntemlerin kullanılması, vergi güvenlik önlemlerinin sürekli olarak güncellenmesini ve geliştirilmesini gerektirir.

Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla uygulanan vergi denetimlerini genel anlamda inceleyecek olursak; yoklama yöntemi vergi ödemekle yükümlü mükellefleri yerlerinde inceleyerek vergi kayıp ve kaçaklarını önlemeyi hedeflemektedir. Devlet vergi güvenliğini sağlamak amacıyla düzenli olarak işletmeleri ziyaret ederek muhasebe kayıtlarını, belgelerini ve beyannamelerini denetler. Bu şekilde devlet kontrolünde olan işletmelerde vergi ödemeleri doğru ve adil bir şekilde gerçekleştirilebilecek ve vergi kaybı da minimum seviyeye indirilerek mali kaynaklar korunmuş olabilecektir.

Bir diğer vergi denetimi olan vergi inceleme yöntemi vergi mükelleflerinin finansal kayıtlarını ve işlemlerini detaylı bir şekilde incelemektedir. Bu inceleme süreci, vergi mükelleflerinin beyan ettiği gelir ve harcamaların gerçek durumuyla uyumlu olup olmadığını değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Yetkililerin vergi mükelleflerinin finansal durumunu yakından takip etmesine ve vergi yükümlülüklerinin doğru şekilde yerine getirilmesini sağlamasına yardımcı olabilmektedir. Bu yöntemle düzenli yapılacak vergi incelemesi, vergi uyumunu artırmada, vergi kaçakçılığını önlemede ve devlet gelirlerinin korunmasında önemli bir araç olabilecektir.

Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılan diğer iki yöntem ise arama ve bilgi toplama yöntemidir. Arama, ihbar alınması veya bir mükellefin vergi kaçırdığına işaret eden bulgular tespit edildiyse mahkeme kararıyla veya yasal prosedürlere uygun olarak bir yerin veya kişinin fiziksel olarak incelenmesini ifade etmektedir. Bu yöntemle vergi mükellefinin finansal durumunda inceleme yapılırken yasal prosedürler baz alınmalı ve kişinin haklarına saygı gösterilerek yapılmalıdır. Bilgi toplama yönteminde ise vergi tahakkuku ve tahsilatı aşamasında herhangi bir aksaklık durumu oluşmaması, sürecin zamanında ve eksiksiz bir şekilde ilerlemesini sağlamaktadır. Toplanan bu bilgiler bir arşivde birleştirilerek gerektiği zaman kullanılabilir. Bu bilgilerin düzenli bir şekilde toplanması ve saklanması vergi kaçakçılığının önlenmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Ayrıca bu durum etkin denetim sistemi açısından denetim elemanlarını rahatlatarak türde bir uygulamadır.

Vergi güvenlik önlemlerinin etkin bir şekilde kullanılamaması, denetimlerin sık ve sürekli olmaması ve devlet ile mükellef arasında bir uzlaşma müessesesinin var olması vergi kayıp ve kaçaklarının artmasında önemli bir pay sahibidir. Vergi uzlaşması uzun ve masraflı mahkeme süreçlerine girmeden vergi anlaşmazlıklarının daha hızlı ve etkili bir şekilde çözülmesine yardımcı olur. Mükellef de kaçakçılık yoluna başvurduğunda kaçakçılığın yargı yoluna gitmeden idare ile uzlaşma yolunda çözülebileceğine inandığı için vergi kaçırma potansiyelinde artış meydana gelecektir. Uzlaşma sonucunda verginin silinmesi veya vergi cezalarının bir kısmının silinmesi adaletin zedelenmesine, denetim süreçlerinin etkinliğinin azalmasına ve mükelleflerin daha az denetlenme riskini almasına neden olabilmektedir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, vergi kaçakçılığı yapan mükelleflerin yaptıkları hataları düzeltmeleri, itiraf etmeleri ya da uyum sağlayabilmeleri amacıyla vergi idaresine başvurmalarını öngören bir sistemdir. Bu sistem vergi uyumunu artırmayı, vergi kaçakçılığını önlemeyi ve vergi yasalarına uygunluğu teşvik etmeyi hedeflemektedir. Fakat pişmanlık müessesesi ne kadar vergi kaçakçılığının önüne geçilebilmesi ve düzeltilebilmesi için olumlu bir araç olarak kullanılsa da olumsuz yönleri de bulunmaktadır. Suç işleyen kişilerin cezalarının hafifletilmesi ve affa uğraması daha önce bu durumu yaşamayan mükellefler arasında adalet duygusu kaybı yaratmakta olup eşitsizliğin meydana gelmesine sebep olacaktır. Aynı zamanda vergi kaçakçılığı suçlarına karşı caydırıcılık etkisi azalacak, suç işleyen kişiler hafif sonuçlar elde edecekleri

düşüncesiyle suç işlemeye devam edebilecektir. Hatta suç işleyen kişiler daha az ceza alabilmek amacıyla kasıtlı yoldan itiraf etme yoluna başvurabilecektir. Suç işleyenlerin ödemesi gereken cezaların veya vergi asıllarının silinmesi sonucunda devletin vergi gelirlerinin azalmasına da neden olabilecektir. Bu noktada göz önünde bulundurulması gereken vergi sisteminde bütünlüğün korunması ve toplumsal adaletin zedelenmeyecek şekilde sağlanması gerektiğidir.

Bu açıklamalar sonucunda vergi güvenlik önlemlerinin vergi kaçakçılığı üzerindeki etkinliğinin değerlendirildiği çalışmada Tokat ili özelinde bir anket çalışması yapılarak somut verilerle desteklenmeye çalışılmış ve elde edilen sonuçlar vergi güvenlik önlemlerine dikkat çekici niteliktedir.

Yapılan anket sonucunda, katılımcıların %74,3'ü vergi kaçakçılığı üzerinde vergi güvenlik önlemlerinin yeterince etkili olmadığını düşünmektedir. Aynı zamanda vergi kaçakçılığının yaygın bir sorun olduğunu ve mevcut önlemlerin bu sorunun önüne geçmekte yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu durum, vergi kaçakçılığının önlenmesi ve vergi gelirlerinde yaşanacak kaybın azaltılması için hükümetlerin daha etkili ve kapsamlı vergi güvenlik önlemleri geliştirmesi gerektiğini göstermektedir. Ayrıca, vergi güvenlik önlemlerinin etkinliğini artırmak için toplumda vergi bilincinin ve farkındalığının artırılması da önemlidir.

Katılımcıların %71'i, vergi kaçırdığı için cezalandırılan mükellefin yeniden denetlenmesi halinde caydırıcılık etkisinin de yüksek olacağını ifade etmiştir. Buna göre vergi kaçakçılığı yoluna başvuran ve bunun sonucunda yakalanan kişilerin cezalandırılması yine aynı yönetime başvurma konusunda caydırıcı olacaktır. Özellikle, vergi kaçakçılığı gibi ekonomiyle ilgili suçlar için caydırıcılık önem taşımaktadır. Çünkü vergi gelirlerinin kaybı, kamu hizmetlerinin finansmanı ve toplumun refahı üzerinde olumsuz etkilere neden olabilmektedir. Bu nedenle, caydırıcılık etkisinin güçlü olması için cezalar, vergi denetimleri ve cezai yaptırımların etkili bir şekilde uygulanması gerekmektedir.

Yine anketlerin sonucunda ödenen vergilerin net olarak nerelerde kullanıldığının bilinmesi katılımcıların vergi bilincini artırmak için vergi harcamalarının şeffaf bir şekilde raporlanması ve halka açıklanması gerektiğine inandığı sonucuna varılmıştır. Şeffaf bir vergi harcama raporlaması ve vergi gelirlerinin kullanımı, vatandaşların vergi sistemi ve kamu hizmetlerine olan güvenini artırır. Aynı zamanda, vergi ödemelerinin

toplumun refahına ve kamu hizmetlerine katkıda bulunan önemli bir sorumluluk olduğu farkındalığını yaratır. Bu şekilde, mükellefler vergi ödeme konusunda daha istekli ve sorumluluk sahibi olurlar.

Yapılan anket sonuçlarında matrahın daraltılması, vergi muafiyetleri ve istisnaların geniş tutulmasının vergi güvenliği açısından olumsuz bir etkiye sahip olduğunu ifade etmektedir. Bu tür matrah daraltmaları, vergi gelirlerinde yaşanan azalmalara ve dolayısıyla kamu hizmetlerinin finansmanında zorluklar yaşanmasına neden olmaktadır. Aynı şekilde, geniş tutulan vergi muafiyetleri ve istisnaları, vergi adaletini zedeler ve vergi yükünün adaletsiz bir şekilde dağıtılmasına sebebiyet verir. Bu durum ise bazı mükelleflerin vergi ödeme yükümlülüğünden kaçınmasına ve vergi gelirlerinde azalmaya yol açmaktadır.

Uygulanan ankette dikkat çeken bir sonuçta meslek grupları bazında incelendiğinde serbest muhasebeci mali müşavirlerin vergi kaçakçılığının zorunluluktan dolayı başvurulmuş bir yöntem olduğu görüşünü savunurken, gelir uzmanları vergi kaçakçılığının zorunluluktan dolayı başvurulmuş bir yöntem olmadığını aksine mükelleflerin vergi ödemekten kaçınmaları sonucu başvurdukları bir durum olduğu görüşünü belirtmişlerdir. Bu durumda mükellefler vergi oranlarının yüksek olmasının ardına sığınarak vergi ödememelerini ve vergi kaçakçılığına başvurmalarını zorunluluk olarak adlandırmaktadır. Burada önemli olan vergi ödemeye teşvik edici denetimler yapılarak mükellefin güveninin kazanılmasıdır.

Ankete katılan 334 kişinin yarısından fazlası vergi denetiminin yetersiz olduğunu ve bu durumun vergi kaçırıcıları teşvik ettiğini düşünmektedir. Bu durumda vergi kaçakçılığı yapanlar, yeterince denetlenmediklerini düşündükleri için daha rahat bir şekilde vergi ödememe veya eksik beyanda bulunma eğilimine girerler. Vergi sisteminin adaletli ve etkili bir şekilde çalışması için vergi denetimi ve kontrol önlemlerinin güçlendirilmesi ve vergi bilincinin artırılması gerekmektedir.

Sonuç olarak ankete katılım sağlayan serbest muhasebeci mali müşavirler ve defterdarlık çalışanlarının vergi güvenlik önlemlerinin vergi kaçakçılığı üzerindeki etkinliğinin yeterli düzeyde olmadığı görüşünde oldukları görülmektedir. Vergi güvenlik önlemlerinin yeterli seviyeye ulaşabilmesi için önce vergi bilincinin artırılması gerekmekte daha sonrasında güvenlik önlemlerine düzenlemeler getirilerek geliştirilmesi vergi kaçakçılığında caydırıcı nitelikte olacaktır.

Bu kapsamda;

- VUK. 359. maddesinin hali hazırda arttırılmış cezalarla uygulanmasına devam edilmeli, etkin pişmanlık ve benzeri müesseselerinde uygulanmaması ve böylelikle cezaların caydırıcılığının artırılması sağlanmalıdır,
- Pişmanlık ve ıslah müessesesinin devletin vergi gelirlerinde olumsuz etki yaratmaması ve devletin güvenilirliğini zedelememesi için sınırlandırılması gerekmektedir. En azından pişmanlık ve ıslah müessesesini düzenleyen kanunda bir vergilendirme düzeninde ne kadar bu müesseseden yer alacağı belirtilmelidir,
- Vergi güvenlik önlemleri olan denetim, yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama yöntemlerinin daha sık ve efektif kullanılması gerekmektedir. Bu önlemler sonucunda ortaya çıkan cezaların ve cezai müeyyidelerinde indirim unsuru minimize edilmelidir.

KAYNAKLAR

- Ak, S. (2019). *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçunun İncelenmesi* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul: İstanbul Okan Üniversitesi.
- Akdoğan, A. (2019). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Altıntaş, Ş. (2019). *Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Mali Etkinliği* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi.
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (6183). *T.C. Resmi Gazete*, 8459, 28 Temmuz 1953.
- Ayas, I., ve Keleş, M. (2022). Vergi denetim algısı: İstanbul ili alan araştırması. *Vergi Raporu*, (268): 178-190.
- Ayhan, U. (2008). Amerika Birleşik Devletlerinde Yerel Yönetimler. *Sayıştay Dergisi*, (70): 103-120.
- Bayraklı, H. H. (2016). Vergi Kaçakçılık Suçunda Gönüllü Vazgeçme. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* (27): 1-15.
- Benlikol, S., ve Müftüoğlu, H. (2000). *Yeni vergi sisteminin değerlendirilmesi (1998)*. İstanbul Ticaret Odası.
- Beşel, F., ve Gürdal, T. (2017). Almanya ve Fransa'da vergi denetimi. *International Congress on Political, Economic and Social Studies (ICPESS)*: 190-200.
- Bozatay, Ş. A., ve Demir, K. A. (2014). Osmanlı adli ve idari sisteminde kadılık: Kurumsal bir değerlendirme. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 6(10): 71-89.
- Bozdoğan, D., ve Kurt, S. (2019). Vergi Kanunlarının Genel Yapısının Değerlendirilmesi: Tokat İli Özelinde Bir Uygulama. *Maliye Araştırmaları Dergisi*. 5(1): 40-63.
- Bozdoğan, K. (2011). *Vergi Kaçakçılığında Vergi Cezalarının Caydırıcılık Etkisi* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi.
- Bulutoğlu, K. (1967). *Türk vergi sistemi*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Caldwell, J. G. (2000). The Value-Added Tax: A New Tax System for the United States. Amerika Birleşik Devletleri.
- Can, İ. (1981). Türkiye'de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi. *Maliye Dergisi*. 9(53): 66-78.

- Candan, T. (2022, Mart 29). *Turgut Candan*. Temmuz 14, 2023 tarihinde Turgut Candan Düşüncelerim. <https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik> (Erişim tarihi: 13.07.2023)
- Çakar, E. P., ve Saraçoğlu, F. (2014). Vergi kaçakçılığı ile mücedelede yeni bir model: Vergi polisi müessesesi (Fransa örneği). *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 5(2): 51-68.
- Çavdar, F. (2019). Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Vergi Denetimi Uygulamalarının Karşılaştırılması. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 21(Ek sayı): 127-140.
- Çavuş, A. (2006). *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları* [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. İstanbul: Marmara Üniversitesi.
- Çay, A. M. (2009). Tarih, Türkiye Tarihi, Osmanlı Devri, Osmanlı Devlet Teşkilatı. T.C. *Kültür ve Turizm Bakanlığı Türkiye Kültür Portallı Projesi*. 1-21. Ankara.
- Çiçek, H. (2006). *Psikolojik ve sosyal yönden yükümlülerin vergiye karşı tutum ve tepkileri (İstanbul ili anket çalışması)*. İstanbul: İSMMMO.
- Darbaş, İ. (2014). *Güncel Gelişmeler Işığında Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Mersin: Çag Üniversitesi.
- Demir, İ. C. (2008). ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*. 10(1): 275-297.
- Dinçer, H. (2009). Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*. 169-173.
- Dindar, K. (2022). *Anonim Şirketlerde Rüçhan Hakkı* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul: İstanbul Kültür Üniversitesi.
- Doğanay, A., Ataizi, M., Şimşek, A., Salı, J. B., ve Akbulut, Y. (2018). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*. (A. Şimşek, Dü.) Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Donay, S. (2008). *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*. Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.
- Döşemetaş, Ö. (2019). Osmanlı Devleti'nde Avarız Vergisi: XVIII. Yüzyılın İkinci Çeyreğinde Kastamonu Örneği. *Sosyal Araştırmalar Dergisi Akademik Matbuat*. 3(2): 25-48.

- Edizdoğan, N. (1978). Bir Vergi Suçu ve Cezası Olarak Vergi Kaçakçılığı. *Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi*. 7(1-2): 109-143.
- Edizdoğan, N., Taş, M., ve Çelikkaya, A. (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Erdemir, H. (2016). *Vergi Kaçakçılığı* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul: Okan Üniversitesi.
- Eroğlu, O. (2010). Osmanlı Devleti'nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet'in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 12(Özel Sayı): 57-89.
- Erol, Y. Z. (2020). Tanzimat'tan Sonra Osmanlı Devleti'nde Bir Vergi Tahsil Yöntemi Olarak Tahsildarlık Uygulaması. *Ankara Üniversitesi*. 39(68): 357-391.
- Feenberg, D. R., ve Poterba, J. M. (2003). The Alternative Minimum Tax and Effective Marginal Tax Rates. *National Tax Journal*. 1-31. The University of Chicago Press.
- Gerçek, A., ve Uygun, E. (2022). Türkiye'de vergi kayıp ve kaçakların vergi türlerine göre hesaplanması ve değerlendirilmesi (2005-2020 yılları). *Vergi Raporu Dergisi*. (268): 163-177.
- Giray, F. (2010). *Maliye Tarihi*. Ezgi Yayınları.
- Giray, F. (2014). *Maliye Tarihi*. Ekin Yayınevi.
- Gökbilgin, M. T. (1967). Tanzimat Hareketinin Osmanlı Müesseselerine ve Teşkilatına Etkileri. *Belleten*. 31(121): 93-111.
- Güven, M. (1995). *Türk Vergi Sisteminde Vergi Kayıp ve Kaçakları* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2022). T.C. Resmi Gazete, 7394, 8 Nisan 2022.
- İbrahimoğlu, S. (2018). *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Uygulamada Görülen Sorunlar ve Çözüm Önerileri* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi.
- İli, Ö. (2013). *Türkiye'de Kamu Alacaklarının Korunması Açısından Rüçhan Hakkı Uygulamasının Değerlendirilmesi* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi.

- Kapusuzoğlu, A. (2007). *Vergi Kayıp ve Kaçakçılığını Önlemede Denetim* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Bolu: Abant İzzet Baysal Üniversitesi.
- Karabacak, Y. (2013). Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme. *Maliye Dergisi*. (165): 38-53.
- Karabacak, Y. (2013). Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sonu Mudur? *Mali Çözüm Dergisi*. 15-30.
- Karadağ, N. Ç. (2012). Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar. *Maliye Dergisi*. (162): 238- 255.
- Karakoç, Y. (2004). Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları. 19. *Türkiye Mali Sempozyumu* (s. 90-114). Antalya: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kocayılmaz, Ş. (2014). *Vergi Kaçakçılığı, Denetimi ve Engellenmesi Türkiye'deki Durum* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul: İstanbul Aydın Üniversitesi.
- Kocayılmaz, Ş., ve İstemi, T. E. (2015). Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı. *ABMYO Dergisi*. 47-54.
- Koç, M. (2010). *Türk Vergi Sisteminde Vergilendirmeye İlişkin Ödevlerin Yerine Getirilmemesine Yol Açan Unsurlar* [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. İstanbul: Marmara Üniversitesi.
- Köktaş, A. M., Buyrukoğlu, S., ve Bozdoğan, D. (2016). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*. Sonçağ Yayınları.
- Kumluca, İ. (2003). Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler. *Vergi Sorunları* (180): 91-97.
- Kuru, M. E. (2019). *Gelir Vergilerinde Yer Alan Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Vergiden Kaçınma Aracı Olarak Kullanılabilirliğinin Analizi* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Bursa: Uludağ Üniversitesi
- Merter, M. E. (2004). *Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi* [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Mutlu, A. (2009). *Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Mutluer, M. K., Öner, E., ve Kesik, A. (2007). *Teoride ve uygulamada kamu maliyesi*. İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

- Nadaroğlu, H. (1981). *Kamu Maliyesi Teorisi*. Sermet Matbaası.
- Nadaroğlu, H. (1987). Vergi Sistemimizin Etkinliği. *Türkiye II. Maliye Eğitimi Sempozyumu (Kamusal Finansman)*. 1-33.
- Organ, İ., ve Yegen, B. (2013). Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 27(4): 241-271.
- Ortaylı, İ. (2011). *Tanzimat Devrinde Osmanlı Mahalli İdareleri*. Türk Tarih Kurumu.
- Oslu, S. G. (2013). *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul: İstanbul Üniversitesi
- Ömercioğlu, A. (2016). Vergi denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 65(4): 2277-2304.
- Ömercioğlu, A. (2022). 7318 Sayılı Kanun İle Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 17(1): 167-192.
- Öncel, M., Kumrulu, A., ve Çağan, N. (2010). *Vergi Hukuku*. Turhan Kitapevi.
- Öncel, S. Y. (2001). Gelir Vergisinin Vergi Güvenliği Açısından Değerlendirilmesi. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* (39): 37-56.
- Öner, E. (2020). *Vergi Hukuku*. Seçkin Yayıncılık.
- Öz, E. (2004). *Vergilemede Kanunilik İlkesine Göre Türk Vergi Sistemi*. Gazi Kitapevi.
- Özşanlı, İ. (2021). *Vergi Kaçakçılığını Önlemeye Yönelik Türkiye'de Uygulanan Tedbirlerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Ankara: Hacı Bayram Veli Üniversitesi.
- Pamuk, Ş. (2010). *Osmanlı-Türkiye İktisadi Tarihi (1500-1914)*. İstanbul.
- Pehlivan, O. (2021). Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik.
- Sağlam, M. (2013). Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Bilinci. *Sosyoekonomi*. 316-334.
- Sarılı, M. A. (2002). Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler. *Bankacılar Dergisi*. (41): s. 32-50.
- Sayan, B. (2019). *Vergi Güvenlik Uygulamaları: Türkiye Değerlendirmesi* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İzmir: Katip Çelebi Üniversitesi.

- Selçuk, H. (2008). Osmanlı Devleti'nde Merkez-Taşra İlişkisi Bağlamında Avarız, Nüzul ve Sürsat Vergileri (Şer'iyye Sicillerine Göre XVII. Yüzyılda Kayseri Sancağı). *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 1(24): 159-201.
- Solak, İ. (2004). *Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Ankara: Ankara Üniversitesi.
- Soner, G. (2012). *Türk Vergi Hukukunda Teminat Uygulaması* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Sugözü, İ. H. (2008). *Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemede Vergi Politikaları: 1980-2004 Türkiye Örneği* [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. Konya: Selçuk Üniversitesi.
- Şaan, A. (2008). *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Edirne: Trakya Üniversitesi.
- Şanver, C. (2013). *Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Vergi Güvenlik Önlemlerine Uyum Araştırması* [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. İstanbul: İstanbul Üniversitesi.
- Şener, A. (1990). *Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi*. İşaret Yayınları.
- Şengül, S. (1997). *Bir Hurafe Kayıt Dışı Ekonomi (Vergi Sistemi ve Vergi İdaresinin İç Yüzü)*. İmaj Yayınevi.
- Şenyüz, D., Yüce, M., ve Gerçek, A. (2021). *Vergi hukuku*. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şişman, G., ve Sarsıkoğlu, Ş. (2022). Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 30(3): 1591-1625.
- Tekin, A., ve Avşar, G. C. (2020). Türkiye'de tarhiyat öncesi vergi güvenlik önlemleri. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*. 7(9): 32-48.
- Tekin, F., ve Çelikkaya, A. (2011). *Vergi denetimi*. Seçkin Yayıncılık.
- Teyyare, E., ve Kumbaslı, E. (2016). Vergi bilinci ve vergi ahlakının gelişmesinde maliye bölümü eğitiminin rolü. *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 16(4): 1-29.
- Timur, S. (1998). *Türkiye'de Vergi Denetiminde Etkinlik* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul: Marmara Üniversitesi.
- Tolkun, S. (2021). *Türk Vergi Sisteminde Dijital Dönüşüm ve Vergi Güvenliğinin Etkinliği Üzerindeki Rolü: Ampirik Bir Araştırma* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi.
- Tosuner, M., ve Arıkan, Z. (2018). *Vergi usul hukuku*. Kanyılmaz Matbaası.
- Tosuner, M., ve Arıkan, Z. (2019). *Vergi usul hukuku*. Kanyılmaz Matbaası.

- Tutulmaz, B. (2004). *Türk Vergi Hukukunda Mütessesil Sorumluluk Uygulaması ve Sonuçları* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Türkay, İ. (2009). Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadeleye Vergi Ekseninden Bakış. *Vergi Sorunları* (244): 93-113.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (2709). *T.C. Resmi Gazete*, 17863 (Mükerrer), 9 Kasım 1982.
- Vergi Usul Kanunu (1961). *T.C. Resmi Gazete*, 10703, 10 Ocak 1961.
- Yaman, A. (2019). *Vergi Güvenlik Önlemleri ve Vergi Planlamasının Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi: Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Örneği* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Uşak: Uşak Üniversitesi.
- Yaşa, M. (1980). *Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi 1923-1978*. Akbank Kültür Yayını.
- Yeniçeri, H. (2005). *Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri* [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. İstanbul: İstanbul Üniversitesi.
- Yılmaz, S. (2018). *Türkiye'de Vergi Affı Uygulamaları ve Kuşaklar Açısından Mükelleflerin Vergi Affından Etkilenmeleri Konusunda Nicel Bir Araştırma* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Bursa: Uludağ Üniversitesi.
- Yılmaz, Y. (2019). Osmanlı Devleti'nde Vergi Sistemi ve Vergi Denetimi. *Vergi Raporu* (232): 11-22.
- Yurtseven, Y. (2012). Klasik Dönem Osmanlı Devleti'nde Vergi Adaleti. *I. Türk Hukuk Tarihi Kongresi Bildirileri*. 151-162.
- Yücel, A., ve Bozdoğanoglu, B. (2022). Vergi Usul Kanunu'nu 359. Maddede Yer Alan Kaçakçılık Suçlarına Getirilen Etkin Pişmanlık Düzenlemesinin Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesine Etkileri. *Mali Hukuk Dergisi*. 18(210): 1235-1258.

EKLER

Ek 1: Anket Formu

VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN VERGİ KAÇAKÇILIĞI ÜZERİNDEKİ ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ: MESLEK MENSUPLARI VE VERGİ İDARESİ ÖZELİNDE TOKAT İLİ ÖRNEĞİ ANKETİ

Değerli katılımcı;

“Vergi Güvenlik Önlemlerinin Vergi Kaçakçılığı Üzerindeki Etkinliğinin Değerlendirilmesi: Meslek Mensupları ve Vergi İdaresi Özelinde Tokat İli Örneği” anketi Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı’nda Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN danışmanlığında hazırlamakta olduğum Yüksek Lisans tezimin bir parçası olup ankete katılımınızdan dolayı teşekkürlerimi sunarım. Anket bilgileri **sadece bilimsel araştırma** için kullanılacak ve başkaları ile paylaşılmayacaktır.

Yüksek Lisans Öğrencisi
Esra FAKİRSEVER

KİŞİSEL BİLGİLER

1. Cinsiyetiniz:

☐ Kadın ☐ Erkek

2. Yaşınız:

☐ 18-30 yaş arası ☐ 31-43 yaş arası ☐ 44-56 yaş arası ☐ 57 yaş ve üzeri

3. Eğitim Durumunuz:

☐ Ortaöğretim ☐ Ön Lisans ☐ Lisans ☐ Yüksek Lisans
☐ Doktora

4. Mesleğiniz:

☐ Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ☐ Gelir Uzmanı ☐ Gelir Uzman Yardımcısı
☐ Defterdar ☐ Defterdar Uzmanı ☐ Defterdar Uzman Yardımcısı
☐ Vergi Dairesi Müdürü ☐ Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı
☐ Veri Hazırlama ve Kontrol İşletmeni ☐ Diğer (lütfen belirtiniz)

5. Toplam Çalışma Süreniz:

☐ 1-5 yıl arası ☐ 6-10 yıl arası ☐ 11-15 yıl arası ☐ 16 yıl ve üzeri

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
VERGİ KAÇAKÇILIĞI				
1) Vergi oranlarının düşürülmesi vergi kaçakçılığını azaltır.				
2) Vergi kaçakçılığı üzerinde vergi güvenlik önlemleri yeterince etkilidir.				
3) Vergi oranlarında meydana gelen artışlar vergi kaçırma teşvik etmektedir.				
4) Uzlaşma ve benzeri yöntemlerle cezalarda uygulanan indirimler vergi kaçırma teşvik etmektedir.				
5) Vergi kaçırdığı için bir defa cezalandırılan mükellefin tekrar denetlenmesi daha caydırıcı olacaktır.				
6) Mali müşavirler veya muhasebeciler kimi zaman vergi kaçırma konusunda caydırıcı olmak yerine teşvik edici olmaktadır.				
7) Vergi kaçakçılığı, zorunluluktan dolayı başvurulmuş bir yöntemdir.				
8) Vergiyi kaçırdığı için cezalandırılan mükellefin yeniden denetlenmesinin caydırıcılık etkisi yüksektir.				
9) Vergi istisnalarının ve muafiyetlerinin sayısı artarsa daha az vergi kaçırma yoluna başvurulur.				
10) Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için denetim ve cezaların daha ağır olması gerekmektedir.				
11) Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için cezaların azaltılması gerekir.				

	Kesnikle Katlıyorum	Katlıyorum	Katlıyorum	Kesnikle Katlıyorum
VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ				
12) Vergileme öncesi uygulanan vergi güvenlik önlemleri yeterli düzeydedir.				
13) Vergisini ödemeyenlere ağır cezai yaptırımlar getirilmesi vergi güvenliğini artırır.				
14) Mükellefin ödemesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmekte kullanılan vergi incelemeleri yeterli düzeydedir.				
15) Belge, defter ve kayıtların incelenmesi dışında kayıtlara yansımamış işlemlerin doğruluğunu ispat etmek vergi incelemesi ile mümkündür.				
16) Vergi incelemesi, vergi kayıp ve kaçakların önlenmesinde etkin rol oynamaktadır.				
17) Vergi incelemelerinin herhangi bir vergi kaçırma durumunda caydırıcı olma etkisi mevcuttur.				
18) Ödenen vergilerin net olarak nerelerde kullanıldığını bilmesi vergi bilincini artırır.				
19) Yükümlülerin vergilerini yasalarda ifade edilen biçimde ödemeleri vergi yasalarının etkin ve bilinçli bir şekilde uygulanmasını ve vergide meydana gelecek kaybın önlenmesini sağlayacaktır.				
20) Yoklama, mükelleflerin vergi kanunlarına olan uyumlarını önemli derecede artırmaktadır.				
21) Yoklama, vergi idaresi dışında yapılan faaliyetlerin incelenmesinde devlete ek gelir sağlamaktadır.				
22) Vergi levhalarının tespitini sağlamakta ve malların faturalı olup olmadığını tespit etmekte yoklama önemli bir denetim yöntemidir.				
23) Bilgi toplama yöntemi, yapılan denetimlerin kontrol altına alınarak daha etkin ve sağlıklı bir yol izleyebilmesine olanak sağlamaktadır.				
24) Vergi yükümlüsü belirlenirken oluşacak en ufak hata vergiyi doğuran olayın yanlış saptanmasına sebep olacaktır.				
25) Vergiyi doğuran olayın eksiksiz ve doğru bir şekilde tayin edilmesi vergi güvenliğini yakından ilgilendiren bir durumdur.				
26) Vergiyi doğuran olayın yanlış saptanması mükellefleri vergiden kaçınma ve vergi gelirlerindeki azalışa sebebiyet verecek diğer yollara yöneltecektir.				
27) Matrahın daraltılması muafiyet ve istisnaların geniş tutulması vergi güvenliğinde olumsuz durum oluşturmaktadır.				
28) Etkin vergi matrahı oluşturmak yükümlüleri vergi kaçakçılığında ve vergi kaçınma yollarına başvurmadan alıkoyacaktır.				
29) Vergi güvenlik önlemlerinin hukuki niteliklerinin sağlıklı bir şekilde uygulanabilmesi için vergi denetimlerinin tam zamanında, gerektiği şekilde ve güvenilirliğe zarar vermeyecek bir biçimde yapılması gerekmektedir.				
30) İzaha davet kurumu vergi güvenlik önlemlerinin yaptırım gücünü azaltmaktadır.				

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
VERGİ DENETİMİ				
31) Vergi denetimi yüksek olursa vergi kaçakçılığı azalır.				
32) Gelirlerin güvenliğinin sağlanabilmesinin en sağlıklı yöntemi vergi denetimidir.				
33) Denetlenme korkusu olmasa birçok mükellef sunduğu mal ve hizmet karşılığında vergi vermez.				
34) Vergi denetiminin yetersiz olması vergi kaçıranlara cesaret vermektedir.				
35) Vergi verip verilmediği ilgililerce yeterince denetlenmemektedir.				
36) Vergi borcunun zamanında ve eksiksiz bir şekilde ödenebilmesi için vergi denetimi uygun bir yoldur.				
37) Vergi denetimleri, vergi kayıp ve kaçak risklerinin yüksek olduğu sektör/alanlara yönlendirilmelidir.				
38) Vergi denetim oranının artması ile vergi gelirlerinde de artış meydana gelecektir.				
39) Vergi beyanlarının tam ve eksiksiz verilmesinde denetimin etkisi oldukça yüksektir.				
40) Vergi denetimleri, vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenleri ayırmakta etkili bir yöntemdir.				
41) Denetim sayesinde beyan edilmemiş veya eksik beyan edilmiş kazançlar ortaya çıkmaktadır.				
42) Denetim elemanları, hatalarımızı gösterip bizi uyarak cezayla karşılaşmamamız konusunda bize destek olmaktadır.				
43) Vergi denetim elemanları tarafsız davranmaktadır.				
44) E-Denetim vergi güvenliği kapsamında etkili bir yöntemdir.				
45) Vergi mevzuatının sık sık değişmesi ve mükellefin getirilen yeniliklerden haberdar olmaması denetim açısından sorun yaratmaktadır.				
46) Etkin bir denetim oluşturabilmek için gelir elde eden herkesin elde ettiği gelirle doğru orantılı olacak şekilde ve vergi kanunlarında belirtilen şekillerde vergi ödemesi gerekmektedir.				

ZAMAN AYIRDIĞINIZ İÇİN TEŞEKKÜR EDERİZ...